2018.1

Caderno Sistematizado de Direito Tributário Parte II

CADERNO DE TRIBUTÁRIO II – 2018.1

Cadernos Sistematizados
@cadernossistematizados
contato@cadernossistematizado.com

Cadernos Sistematizados
@cadernossistematizados
contato@cadernossistematizado.com

Cadernos Sistematizados
@cadernossistematizados contato@cadernossistematizado.com

Cadernos Sistematizados
@cadernossistematizados
contato@cadernossistematizado.com

APRESENTAÇÃO

Olá! Obrigado por adquirir nosso Caderno Sistematizado!

Na segunda parte, o caderno será composto de nove aulas, tratando do Direito Tributário no CTN e dos impostos em espécies.

Quatro aulas serão ministradas pelo professor Eduardo Sabbag e cinco aulas pelo professor Renato de Pretto, far-se-á referência ao professor que estará abordando cada tema, para melhor didática e organização.

Obs.: Destacamos que o professor Sabbag, na maioria do tempo, leu os slides, fazendo as devidas explicações.

Não se esqueça da leitura de lei seca, tanto a CF quanto o CTN, além de súmulas e informativos do STF e STJ.

Os principais artigos, informativos e súmulas estarão inseridos no caderno, mas não deixe de realizar um estudo complementar, bem como de realizar questões (de preferência algum tempo após o estudo, pois isso irá ajudá-lo a fixar melhor o conteúdo).

Bons estudos! Qualquer dúvida estamos à disposição.

TEORIA DO FATO GERADOR

1. FENÔMENO DA INCIDÊNCIA

1.1. *Considerações iniciais*

É um tema extremamente teórico.

Tratar-se-á do fenômeno da incidência tributária, parte da doutrina chama de regra matriz da incidência.

Toda a terminologia para entender o que fato gerador, hipótese de incidência, subsunção tributária, o próprio fenômeno da incidência será visto.

1.2. *Conceitos importantes*

A relação jurídico-tributária se desenrola por meio de uma sucessão lógica e cronológica de acontecimentos. O ponto de partida será a chamada **hipótese de incidência (HI)** que indica um paradigma ou modelo (arquétipo ou *standart* legal) vocacionado a deflagrar a relação jurídico-tributária que unirá o credor ao devedor do tributo (e vice-versa).

O tributo será pago quando ocorrer o encontro de uma hipótese com um determinado fato. O professor Sabbag afirma que é semelhante ao que ocorre no Direito Penal, um nexo causal gera consequências (pena, no direito penal; pagamento do tributo, no direito tributário).

A hipótese de incidência é uma situação abstrata, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Por exemplo, Eduardo aufere renda, portanto, terá a obrigação de pagar IR; João é proprietário de um veículo automotor, terá a obrigação de pagar IPVA.

A hipótese de incidência é dotada de hipoteticidade, ou seja, o legislador cria determinadas hipóteses que podem deflagram o fenômeno tributário.

A concretização da hipótese de incidência será o **fato gerador (FG)**, que é dotado de facticidade.

Em suma, a HI (abreviatura usada, entre outros, por Geraldo Ataliba) localiza-se no plano da abstração (o mundo dos valores jurídicos), sendo dotada de **hipoteticidade** e **tributabilidade** (aquilo que se abre para a tributação, apresentando um signo presuntivo de riqueza/capacidade contributiva).

Observe que a hipótese vem prevista em um verbo no infinitivo, além de demostrar abstratamente situações que se abrem à incidência tributária, uma vez indicadoras de signos presuntivos de riqueza do contribuinte. A tributabilidade é a aptidão constante no enunciado descritivo para a tributação, ou seja, o signo presuntivo de riqueza alcançável pela tributação.

É importante destacar que a hipótese de incidência é demarcada normativamente pelo legislador, contando da lei tributária ao lado de outros elementos configuradores da reserva legal ou tipicidade fechada, a saber: a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo e a multa (ver art. 97).

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador **(HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA)** *da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Elementos estruturantes da lei tributária:

- **Alíquota**
- **BC**
- **Sujeito Passivo**
- **Multa**
- **FG (Melhor seria "HI'**

Enquanto a HI se mantiver no campo hipotético da abstração, sem a materialização do fenômeno que se espera, não se cogitará de obrigação tributária. Todavia, ocorrendo a concretização da HI no plano dos fatos (plano fenomênico ou da realidade), transbordará a incidência tributária.

HI – mundo dos valores (plano abstrato)

FG – mundo da realidade (plano fático/fenomênico)

OT – surgirá a partir do encontro de HI com FG

RESUMIDAMENTE: fenômeno da incidência é, exatamente, o momento inicial da relação jurídico-tributária. Ou seja, só se cogita do dever de pagar a obrigação tributária se houver o referido fenômeno, que significa o encontro do fato com a hipótese e vice-versa.

A obrigação tributária depende do encontro do plano fático com o plano abstrato (e vice-versa), fazendo unir, de um lado, o fato à norma, e, de outro, a norma ao fato. Trata-se da chamada **SUBSUNÇÃO TRIBUTÁRIA**, geradora da obrigação tributária.

É um pressuposto para que ocorra o fenômeno da incidência tributária.

Assim, aquele fato que materializa a hipótese, sem o qual não se fala em obrigação tributária, recebe o nome de **FATO GERADOR** (fato imponível, fato jurígeno ou fato jurídico-tributário). Insere-se no mundo da realidade.

Curiosamente, esse recorte do fenômeno da incidência em duas perspectivas autônomas, mas relativamente dependentes (há HI sem FG, mas não há FG sem HI) sempre despertou aplausos e críticas no plano doutrinário. Geraldo Ataliba, seguido por muitos (Hugo de Brito Machado, por exemplo) idealizou a dupla perspectiva. Por outro lado, Rubens Gomes de Sousa e outros tantos conceberam o fenômeno pela perspectiva uma do fato gerador, que no plano abstrato, quer no plano concreto.

Independentemente da linha doutrinária que se venha seguir, um dado é certo: a obrigação tributária depende do perfeito acoplamento do fato à norma e vice-versa; de que a norma se subsuma ao fato (e vice-versa). Frisa-se que as Bancas Examinadoras têm preferido a análise do fenômeno pela dupla perspectiva “HI *versus* FG”.

No CTN e na legislação ordinária, a utilização da expressão “fato gerador” não é precisa, pois o termo, considerado “equívoco” por muitos, pode indicar o fato gerador propriamente dito, ou, até mesmo, a hipótese de incidência. Cabe ao interprete a sensibilidade para a identificação adequada diante do dispositivo cotejado, tendo em vista que o nome “fato gerador” é plurívoco/polissêmico.

> *Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*
> *I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*
> *II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*
> *III - a definição do fato gerador* **(HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA)** *da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*
> *IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*
> *V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*
> *VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*
> *§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*
> *§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

> *Art. 118. A definição legal do fato gerador* **(HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA)** *é interpretada abstraindo-se:*
> *I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*
> *II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.*

2. CARACTERÍSITICAS DO FATO GERADOR: INTERPRETAÇÃO OBJETIVA

A propósito do art. 118 do CTN, sabe-se que ele prevê normativamente a máxima latina, *pecunia non olet*, segundo a qual prevalecerá, no fenômeno da incidência, a interpretação economicamente objetiva do fato gerador.

> *Art. 118. A definição legal do fato gerador* **(HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA)** *é interpretada abstraindo-se:*
> *I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;**
> *II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.***

Pecunia non olet – significa que o tributo não possui cheiro, tributa-se sem se preocupar com os fatos externos. Originou-se de um diálogo célere entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito (Roma Antiga), em que se discutia a tributação sobre o uso dos mictórios (banheiros públicos/cloacas).

Exemplo: tributação de profissional do sexo; tributação de bicheiros; empresa irregular.

A hipótese de incidência tributária é lícita (auferir renda), o que pode acontecer, é do fato gerador (modo como se auferiu a renda) vir a ser ilícito.

Outro exemplo, pertinente, é a tributação sobre bens de absolutamente incapazes, tais como um recém-nascido que tenha recebido um imóvel.

Art. 118, I do CTN	Art. 118, II do CTN
Trata da desimportância da (i)licitude no momento do FG.	Trata da desimportância dos efeitos que podem decorrer.
O ato juridicamente válido (objeto lícito, agente capaz...) é um dado irrelevante, pois HI (e sua definição legal) prescinde desses atributos.	História da venda de mercadoria a prazo (com calote). Esse efeito inesperado não contamina a HI e o correspondente dever de pagar imposto.

Vale dizer que a capacidade tributária passiva é plena (art. 126, caput, do CTN), desconsiderando-se quaisquer aspectos externos à hipótese de incidência e, verdadeiramente, típicos do mundo dos fatos: ilicitude do ato, incapacidade civil, irregularidade na constituição formal da PJ, etc.

> *Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:*
> *I - da capacidade civil das pessoas naturais;*
> *II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;*
> *III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.*

ATENÇÃO!!! A capacidade tributária passiva é a aptidão para ser sujeito passivo da obrigação tributária. Em relação às obrigações tributárias, é irrelevante a incapacidade civil das pessoas naturais, a regular constituição de uma pessoa jurídica etc. Assim, por exemplo, uma criança de três anos pode figurar como contribuinte do IPTU, caso seja proprietária de um bem imóvel (história do menor).

HISTÓRIA DO MENOR	HISTÓRIA DO FALSO MÉDICO	HISTÓRIA DO COMERCIANTE INFORMAL
Art. 126, I do CTN "Menininho" – o menor tem capacidade tributária.	**Art. 126, II do CTN** O exercício irregular da profissão não exime o infrator do pagar o imposto correspondente.	**Art. 126, III do CTN** "Camelô" – a prática do comércio clandestino não inibe a exigência do imposto (ICMS)

3. ASPECTOS DO FATO GERADOR

Quanto aos aspectos do fato gerador, a doutrina assim distribui: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

3.1. Aspecto material

Trata-se da própria hipótese de incidência, como a situação abstratamente legal que pode deflagrar o fenômeno da incidência tributária.

Por exemplo, cobrar ICMS quando há transferência de bens de matriz para filial. Aqui, não há o aspecto material do FG, pois não caracteriza circulação de mercadoria.

3.2. Aspecto temporal

É o momento em que o fato gerador considera-se realizado. Tal aspecto é extremamente relevante para a devida aplicação do princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, a, da CF), segundo o qual a lei tributária, detendo vigência prospectiva deverá ser anterior aos fatos geradores aos quais ela se refere. Em outras palavras, conhecendo o momento do fato gerador, será conhecida a lei a ser utilizada.

Por exemplo, a propriedade se protrai no tempo. Para cobrar o IPTU define-se sua data de incidência, lapso temporal.

3.3. Aspecto espacial

Refere-se ao local em que se considera ocorrido o fato gerador. Tal aspecto é extremamente relevante para se determinar qual será a entidade política detentora do poder de exigir o tributo, à luz das normas de competência tributária.

Exemplo: paga-se IPTU para um Município, e não para outro, quando ambos se encontram limítrofes, pela força demarcadora do aspecto espacial do FG.

Se ocorrer de dois munícipios cobrarem IPTU sobre o mesmo imóvel tem-se bitributação (mais de um ente tributante cobra um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador).

3.4. Aspecto pessoal

Liga-se aos entes credor e devedor da obrigação tributária, respectivamente, ao sujeito ativo e ao sujeito passivo (Obrigação Tributária – será analisada posteriormente).

Resumidamente:

- Sujeito Ativo: é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, nos termos do art. 119 do CTN.

> *Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.*

- Sujeito Passivo: é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, nos termos do art. 121 do CTN.

> *Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

3.5. Aspecto quantitativo

Trata-se do aspecto dimensional (ou dimensível) do fato gerador, capaz de fornecer o "quantum debeatur", ou seja, o montante daquilo que se deve pagar. É fácil perceber que esse aspecto depende de dois elementos que, confrontados no plano aritmético, indicarão o montante do tributo devido: a alíquota e a base de cálculo.

Lembre-se de que ambas dependem de lei, embora se possa lidar com a mitigação da legalidade nos casos de tributos extrafiscais, no âmbito das alíquotas (art. 153, § 1º, CF), e com a possibilidade de alteração da base de cálculo quando se tratar de atualização (art. 97, §§ 1º e 2º, do CTN c/c Súmula 160 do STJ).

> *Art. 97, § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*
> *§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

Súmula 160 STJ - É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

4. CLASSIFICAÇÃO DO FATO GERADOR

No plano da CLASSIFICAÇÃO dos fatos geradores, a doutrina tem recomendado a seguinte divisão:

- Fatos geradores instantâneos

- Fatos geradores continuados

- Fatos geradores complexivos

Vejamos cada um deles.

4.1. Fato gerador instantâneo (ou simples)

A sua realização ocorre em um determinado momento de tempo, iniciando-se e completando-se em um só instante.

Exemplos: ICMS; IPI; II; IE, etc.

4.2. Fato gerador continuado (ou contínuo)

É aquele cuja realização leva um período para se completar, ou seja, não se dá em uma unidade determinada de tempo, mas se protrai em certo interregno.

Daí haver a necessidade de se fazer um “corte temporal” (dia 1º de janeiro, por exemplo, geralmente), com o propósito de estabilizar o aspecto temporal do fato gerador.

Pode-se dizer que a sua realização se dá de forma duradoura e estável no tempo. A matéria tributável é permanente, existindo hoje e amanhã.

Exemplos: IPTU; IPVA; ITR.

4.3. Fato gerador complexivo ou periódico

O fato gerador complexivo também ocorre ao longo de um espaço de tempo, entretanto, ele irá aperfeiçoar-se com a consideração globalmente agregada de “n” fatos isolados durante aquele período. (F1 + F2 + F3 + ... Fn = FG).

São fatos isolados em um período ou ciclo de formação que serão agregados “num todo idealmente orgânico”.

Exemplo: IR.

5. OBSERVAÇÕES FINAIS

No CTN, é possível encontrar respostas a importantes questionamentos sobre o fato gerador.

Observe-as:

 # O fato gerador da obrigação tributária é um negócio jurídico?

Resposta: como o negócio jurídico traz ínsita a ideia de vontade do agente, o fato gerador não poderá ser considerado um negócio jurídico, uma vez que o elemento "vontade" é tributariamente irrelevante, conforme se estudou nos retrocitados artigos 118 e 126 do CTN. Por essa razão, diz-se que o fato gerador é avolitivo, detendo avolitividade.

 # O fato gerador pode estar submetido a uma "condição"?

Resposta: a condição é uma cláusula que subordina os efeitos jurídicos do ato a um evento futuro e incerto. Diante das duas condições doutrinariamente conhecidas, e abaixo indicadas, teremos:

a) Condição suspensiva: o fato gerador ocorrerá com o implemento da condição. Exemplo: promessa de doação sob condição de casamento de noivos.
   Os efeitos jurídicos ocorrerem após o implemento da condição. Por exemplo, cobrança de ITCMD na doação de um imóvel.

b) Condição resolutiva (ou resolutória): o fato gerador ocorrerá desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio. Não há novo fato gerador.

   Exemplo: revogação de doação se houver o divórcio do casal.

   Obs.: o ato de "resolver" implica o desfazimento dos efeitos jurídicos que eram plenamente válidos.

   Portanto, memorize os questionamentos seguintes e suas respostas:

   1. Quando acontece condição resolutiva, há novo fato gerador? Resposta: não.

   2. Quando acontece condição resolutiva, há direito à restituição do tributo já recolhido? Resposta: não. Assim, o fato gerador submetido a essa condição provocará duas consequências: a) não há novo FG; b) não há direito à restituição.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Para iniciar o assunto, indaga-se: como o Estado-credor cobra o tributo?

Conforme visto anteriormente, tudo se inicia com uma hipótese de incidência que será materializada no fato gerador, ocasionando no nascimento da obrigação tributária (dever de pagar).

Vejamos a linha do tempo:

2. CONCEITO

Nasce a obrigação tributária quando ocorre o fato gerador.

Por exemplo, auferir renda é uma hipótese de incidência. João aufere renda (fato gerador). Com isso, nasce a obrigação tributária (OT), quanto ao dever de João de pagar imposto de renda.

A obrigação tributária pode ser estudada a partir de quatro aspectos:

a) Sujeito ativo (art. 7º e 119 do CTN): quem recebe/cobra o tributo
b) Sujeito passivo (art. 121 e 123 do CTN): quem paga
c) Objeto (art. 113 do CTN): prestação, ato de pagar ou ato diverso de pagar (emitir nota fiscal, por exemplo)
d) Causa (art. 114 e 115 do CTN): lei ou legislação tributária.

3. SUJEITO ATIVO

Previsto nos arts. 7º e 119 do CTN.

> *Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.*
> *§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.*

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.
§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

3.1. Conceito

Sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado, o ente credor do tributo e também da multa.

3.2. Espécies

Há dois tipos de sujeitos ativos:

a) Sujeito Ativo Direto

É a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

Podem ser chamados de entes tributantes, entidades impositoras, pessoas jurídicas de direito interno, entidades federadas.

Tais entidades têm o poder de instituir o tributo, além de serem credoras dele.

O poder de criar é chamado "Competência Tributária", que é a outorga constitucional franqueada a pessoas políticas para instituir tributos.

OBS.: Se uma pessoa jurídica de direito público não exercer sua competência tributária, não poderá conceder à outra pessoa jurídica de direito público, diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

É sabido que a competência tributária é indelegável, privativa, irrenunciável.

Exemplo: Imposto sobre grandes fortunas – imposto federal ainda não criado pela União: não pode vir a ser criado pelo Estado do Rio de Janeiro.

ATENÇÃO!!! Não confundir a atribuição constitucional de competência para instituir o tributo (**competência tributária**) com a possibilidade de figurar no polo ativo da relação jurídico tributária (**capacidade ativa**). Aquela é indelegável, esta é passível de delegação de uma pessoa jurídica de direito público a outra (veremos abaixo).

b) Sujeito Ativo Indireto

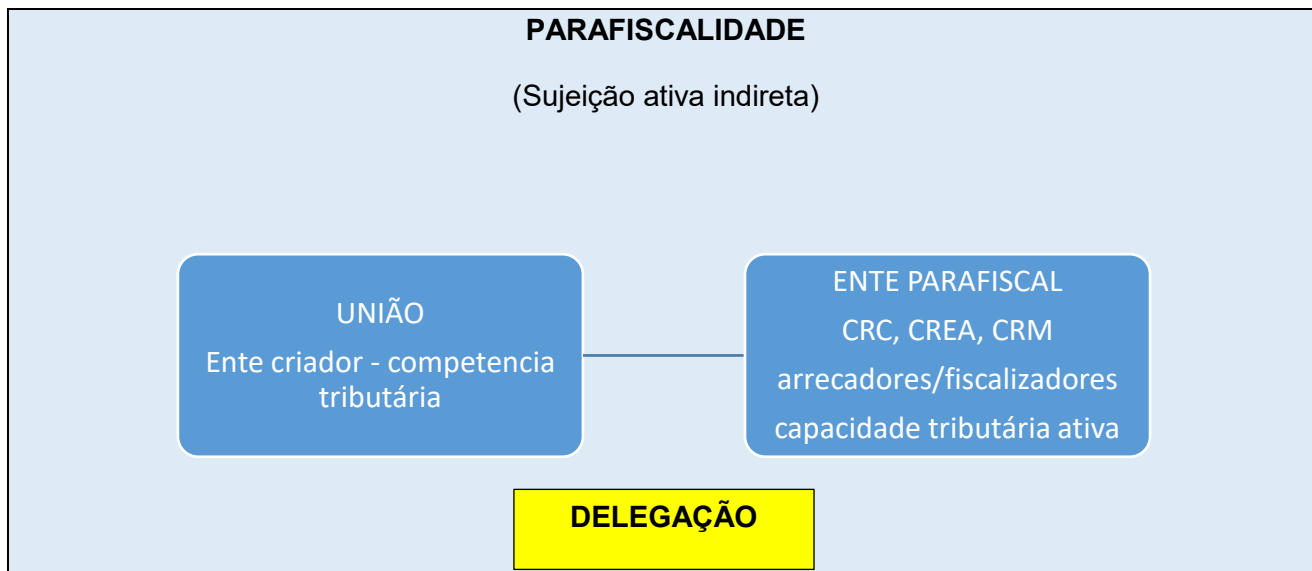
São os chamados "entes parafiscais" (CREA, CRC, CRM, CRO, etc.).

Os profissionais respectivos pagam as contribuições profissionais (tributos federais) para esses Conselhos Autárquicos.

As entidades tributantes (União, Estados, DF e Municípios) criam, arrecadam e fiscalizam os tributos. Terão, portanto, competência tributária e capacidade tributária ativa. Por exemplo, o

IPTU do Município de Campinas é criado, arrecadado e fiscalizado pelo Município de Campinas; O IPVA do RS, será criado, arrecadado e fiscalizado por ele.

As contribuições profissionais, tributos federais, criadas pela União são arrecadas e fiscalizadas pelos entes parafiscais, que possuem capacidade tributária ativa.

Vejamos o esquema para melhor compreensão:

Parafiscalidade ocorre quando a União, ente credor, dotada de competência tributária, cria um tributo e delega a arrecadação e fiscalização (capacidade tributária ativa), para um sujeito passivo indireto, a exemplo do CREA.

Assim, esses entes credores NÃO criam tais tributos federais, mas apenas os arrecadam. Logo, eles não têm “Competência Tributária”, mas apenas “Capacidade Tributária Ativa” – um poder delegável de arrecadação e fiscalização do tributo.

Em relação à anuidade da OAB, é controvertido. Havendo divergência no próprio STJ, sobre se é ou não tributo.

Concluindo: A sujeição ativa, portanto, liga-se a pessoas jurídicas de direito público, quer sejam as entidades federadas, quer sejam as autárquicas. Entretanto, há posicionamentos do STJ admitindo a sujeição ativa, ainda que excepcionalmente, a certas entidades privadas.

Exemplos:

- As entidades do Sistema S (para as contribuições – ver Resp 735.278 – 2007);

- A Confederação Nacional de Agricultura (CNA), para a contribuição sindical rural (Resp 825.436 – 2006). Importante: em 2009, editou-se a Súmula 396, STJ.

Súmula 396 do STJ - A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural.

4. SUJEITO PASSIVO

Previsto no art. 121 do CTN.

> *Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*
> *Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*
> *I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*
> *II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

4.1. Espécies

Os entes devedores, quer de tributo, quer de multa, são denominados: contribuinte e responsável. Vale dizer: sujeito passivo DIRETO e sujeito passivo INDIRETO.

a) Contribuinte: aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador.

b) Responsável: é a terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo, sem ter realizado o fato gerador. Naturalmente, há um nexo mínimo que liga esse terceiro ao FG, tornando-o devedor do tributo.

O detalhamento da matéria chamada Responsabilidade Tributária ocorre entre os artigos 128 e 138 do CTN.

Abaixo seguem alguns exemplos, apenas para rápida visualização (retirado do material de apoio):

a)
Art. 130, *caput*, CTN
Contexto: compra e venda de bem imóvel
Responsável: adquirente

b)
Art. 131, I, CTN
Contexto: aquisição de bem móvel
Responsável: adquirente

> *Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a*

> *contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.*
> *Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.*
>
> *Art. 131. São pessoalmente responsáveis:*
> *I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;*
> *II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;*
> *III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.*

Para saber se é contribuinte ou responsável tributário, faça a seguinte indagação: ***possui relação pessoal e direta com o fato gerador?***

- SIM = será contribuinte (sujeito passivo direito)
- NÃO = será responsável tributária (sujeito passivo indireto)

Em ambas as hipóteses, haverá necessidade de previsão legal expressa indicando quem é o sujeito passivo.

4.2. Observações complementares

1. O sujeito passivo, seja contribuinte seja responsável tributário, depende lei, nos termos do art. 97, III, parte final do CTN.

2. Solidariedade Tributária

A solidariedade tributária (presença concomitante de mais de uma pessoa no mesmo polo da relação jurídica) somente se torna possível na sujeição passiva (devedores). Exemplo: vários irmãos são coproprietários de um apartamento.

“A solidariedade passiva, situação na qual o credor tem a prerrogativa de exigir de qualquer dos coobrigados (ou de todos) o cumprimento da obrigação não comporta benefício de ordem”.

ATENÇÃO!! No Direito Tributário admite-se APENAS a solidariedade passiva, e não a solidariedade ativa, pois só se paga tributo a um único ente credor, sob pena de deparar o estudioso com o fenômeno da bitributação, não tolerada pela nossa disciplina.

No Direito Civil, pode haver solidariedade ativa, o que **não ocorre no direito tributário**, porquanto cabe sempre a uma determinada pessoa jurídica de Direito Público a cobrança do tributo.

Outra diferença: no direito privado, a solidariedade pode resultar não só da lei, mas também da vontade das partes. No Direito Tributário somente a LEI pode estabelecer responsabilidade.

Na relação tributária, pode haver solidariedade entre contribuintes, entre responsáveis, ou entre contribuintes e responsáveis.

Característica central da solidariedade tributária (além da pluralidade de sujeitos passivos): **não há benefício de ordem**, ou seja, o valor do tributo pode ser exigido integralmente de qualquer devedor. Não existe ordem preestabelecida na lei, exatamente porque cada um dos devedores é responsável pela integralidade do tributo.

Macete "a única solidariedade POSSÍVEL é a PASSIVA"

No art. 124 do CTN tem-se os grupos de devedores solidários, vejamos:

a) As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
b) As pessoas expressamente designadas por lei.

> *Art. 124. São solidariamente obrigadas:*
> *I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*
> *II - as pessoas expressamente designadas por lei.*
> *Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

Ressalta-se, novamente, que na solidariedade tributária não se admite "benefício de ordem", podendo ser cobrada a dívida toda de qualquer um dos coobrigados, e aquele que tiver que pagar, se desejar, pode pedir os valores regressivamente aos demais.

ATENÇÃO!!! A solidariedade ativa é vedada, como regra, sob pena de dar ensejo à bitributação – uma sistemática anômala que permite a mais de um ente tributante cobrar um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador. A anomalia deverá ser sanada pela AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO (art. 164, II, CTN).

No NCPC, os arts. 539 a 549 trazem os efeitos da solidariedade.

No CTN, os efeitos da solidariedade estão previstos no art. 125:

> *Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:*
> *I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;*
> *II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; (**apenas as isenções objetivas são utilizadas para todos**)*
> *III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.*

São efeitos relacionados a três ordens de institutos:

1) Pagamento: O pagamento feito por um devedor aproveita aos demais solidários.

2) Isenção/remissão: A isenção ou remissão exonera todos os obrigados, SALVO se outorgada pessoalmente a um deles (ver ressalva abaixo).

3) Prescrição: A interrupção da prescrição atinge a todos, sendo ela benéfica ou maléfica.

Vejamos a **EXCEÇÃO na isenção/remissão**: Quando a isenção/remissão for concedida em CARÁTER PESSOAL, não aproveita aos demais obrigados, ocorrendo apenas o abatimento da dívida no exato valor ao qual estava obrigado o isento.

Isenção: Dispensa do pagamento do tributo concedida por lei.
Remissão: Perdão da dívida tributária concedido por lei.

O que vem a ser isenção/remissão "em caráter pessoal"?

Ambos os benefícios podem ser concedidos de forma objetiva (real) ou subjetiva (pessoal).

Exemplo de benefício em caráter REAL: Lei que concede isenção de IPTU para todos imóveis com menos de 100m².

Exemplo de benefício em caráter PESSOAL: Lei concede isenção de IPTU para proprietários maiores de 70 anos. É uma isenção pessoal, pois leva em conta uma característica pessoal do sujeito passivo. Nesse caso, a isenção pessoal concedida não se estende aos codevedores solidários.

Se o velhinho de 70 é proprietário de um imóvel junto com dois sujeitos de 50 anos, somente o velhinho vai ficar isento. Supondo que o velhinho fosse proprietário de 70% do imóvel, os outros somente ficarão obrigados (solidariamente) a pagar os 30% restantes do imposto. Se o IPTU era de 1.000, eles serão responsáveis solidários por 300.

5. OBJETO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Está previsto no art. 113 do CTN.

> *Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
> *§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
> *§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*
> *§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

O objeto da obrigação tributária equivale à prestação a que se submete o sujeito passivo diante do fato imponível deflagrador da obrigação tributária.

Com isso, afirma-se que o objeto é a prestação de cunho pecuniário ou não pecuniário a cargo do sujeito passivo da obrigação tributária diante do fato gerador.

- Prestação de cunho pecuniário = ato de pagar o tributo/multa (obrigação principal)

- Prestação de cunho não pecuniário = corresponde a um "fazer" ou "não fazer". Nesse caso trata-se de **obrigação tributária acessória**. Exemplo: Emissão de nota fiscal → instrumentaliza a ocorrência do fato gerador. Por isso, a obrigação tributária acessória é

também chamada de **dever instrumental.** Você contribuinte produz instrumentos para a administração lhe fiscalizar.

Para melhor fixar, observe o quadro abaixo:

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL	OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Sempre deve estar prevista em lei e se refere à obrigação de dar quantia.	Conforme o CTN, "estará prevista na legislação tributária", ou seja, não NECESSARIAMENTE estará prevista em lei, e se refere a obrigações de fazer ou não fazer, deveres instrumentais, de caráter meramente burocrático

As OT Principais e Acessórias existem em relação de dependência/acessoriedade? Ou é possível haver uma obrigação acessória sem a existência da obrigação principal?

Resposta: a obrigação acessória independe da obrigação principal. Isso porque há casos em que o tributo não é devido (imunidades, por exemplo) e ainda assim é necessário o cumprimento da obrigação acessória. Exemplo: nota fiscal. HÁ AUTONOMIA ENTRE OT PRINCIPAL E OT ACESSÓRIA.

6. CAUSA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Está prevista nos arts. 114 e 115 do CTN.

> *Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*
>
> *Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

A causa é o vínculo jurídico justificador do dever que surge com o fato gerador. Assim, teremos a causa da obrigação tributária principal e a causa da obrigação tributária acessória.

- Causa da OT principal: é a Lei Tributária, uma vez que o dever de pagar só pode estar previsto em lei (Princípio da Legalidade Tributária – art. 114, CTN).
- Causa da OT acessória: é a Legislação Tributária, expressão que inclui portarias, instruções normativas, regulamentos, etc. isso significa, por exemplo, que uma portaria pode tratar de uma OT acessória, mas não pode tratar de uma OT principal.

Exemplo de vício: uma portaria prevê o dever de pagar o tributo (portaria Lei).

Os quadros abaixo tratam de confortos de artigos do CTN, os quais o professor denomina "confortos capciosos".

<table>
<tr><th>Art. 114, CTN</th><th>Art. 113, §1º, CTN.</th></tr>
<tr><td>Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.</td><td>A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Fato gerador daquela obrigação que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência</td></tr>
</table>

<table>
<tr><th>Art. 115, CTN</th><th>Art. 113, §2º, CTN.</th></tr>
<tr><td>Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configurem obrigação principal.</td><td>A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Fato gerador daquela obrigação que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.</td></tr>
</table>

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1. INTRODUÇÃO

Como já analisado, o sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser o CONTRIBUINTE ou o RESPONSÁVEL. Será contribuinte quando ele próprio for o realizador do fato gerador do tributo. Será responsável quando a lei lhe impuser o dever de arcar com a dívida tributária de outrem.

Assim, a RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA trata-se da eleição, pela lei, de um terceiro VINCULADO AO FATO GERADOR, mas sem ser o seu realizador, como responsável pelo pagamento do tributo. Ou seja, um terceiro é eleito pela lei como sujeito passivo de uma obrigação tributária principal, mesmo sem ser o realizador do fato gerador do tributo.

Nunca é demais lembrar que tanto o contribuinte, quanto o responsável somente são assim considerados em virtude de previsão legal (princípio da legalidade estrita - todos os elementos do tributo devem constar na lei).

> ***Art. 128***. *Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação,* ***excluindo a responsabilidade do contribuinte*** *(somente o terceiro responde, "responsabilidade por substituição") ou* ***atribuindo-a a este em caráter supletivo*** *do cumprimento total (solidariedade) ou parcial (subsidiariedade) da referida obrigação.*

Que lei é idônea para tratar de responsabilidade tributária?

IMPORTANTE: Salvo os casos do CTN, a lei que vai tratar de responsabilidade é ORDINÁRIA. Só é necessária lei complementar para os casos tratados no CTN.

O CTN apresenta casos específicos de responsabilidade, funcionam como NORMAS GERAIS de direito tributário, logo uma alteração nesses casos **deve ser feita necessariamente por lei complementar**.. Exemplo: responsabilidade da aquisição de bens móveis.

A Lei pode prever outros casos não contemplados no CTN, até mesmo de acordo com as peculiaridades de cada ente da federação. Essas leis não funcionam como normas gerais, pois regulam interesses de entes da federação, por isso podem ser disciplinados e alterados por lei ordinária.

FRISE-SE: A responsabilidade pressupõe a eleição de um terceiro para pagar a obrigação, entretanto é necessário que o terceiro tenha alguma relação com o fato gerador, vale dizer, não poderá a lei atribuir a um sujeito totalmente estranho à relação o dever de pagar o tributo.

2. EXTENSÃO DA RESPONSABILIDADE DO TERCEIRO

> ***Art. 128***. *Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, **excluindo a responsabilidade do contribuinte** (somente o terceiro responde, "responsabilidade por substituição") ou **atribuindo-a a este em caráter supletivo** do cumprimento TOTAL (solidariedade) ou PARCIAL (subsidiariedade) da referida obrigação.*

Conforme o art. 128, a responsabilidade pode ser:

- INTEGRAL, ou seja, o terceiro deve pagar tudo, excluindo o contribuinte da relação (é o caso da responsabilidade por substituição - ver logo abaixo).

- SUPLETIVA, de maneira que o contribuinte continua com o dever de pagar, ou seja, NÃO é excluído da relação.

  A responsabilidade supletiva pode ocorrer diante de um regime de **SOLIDARIEDADE** (ambos ficam responsáveis pela totalidade da dívida), ou pode ocorrer na forma de **SUBSIDIARIEDADE**, onde existirá o benefício de ordem em favor do responsável (primeiro cobra o contribuinte, depois o responsável).

3. ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A doutrina costuma dividir a responsabilidade em duas espécies:

a) Responsabilidade por transferência;
b) Responsabilidade por substituição.

3.1. Responsabilidade por transferência

Dá-se APÓS a ocorrência do fato gerador, em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, provocando uma transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no polo passivo da obrigação.

Segundo o Prof. Sabbag, surge posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Há modificação do polo passivo por fato superveniente: a obrigação surge para "A" (contribuinte) e, em seguida, é transferida para "B" (responsável tributário) em decorrência de um evento posterior, previsto em lei. Assim, na responsabilidade por transferência, o sujeito A realiza o fato gerador, mas, por conta de um evento posterior, B é que tem que pagar o tributo.

Exemplo: responsabilidade do espólio quando da morte do contribuinte.

Segundo a doutrina, a responsabilidade por transferência abrange a responsabilidade por sucessão, por solidariedade e por terceiros (veremos em tópico separado).

3.2. <u>Responsabilidade por substituição (responsabilidade por substituição regressiva e progressiva)</u>

Na responsabilidade por substituição, o indivíduo que pratica o fato gerador jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação – tendo em vista a existência prévia de dispositivo legal, atribuindo a responsabilidade a uma terceira pessoa.

Desde a ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva já recai sobre uma pessoa diversa daquela que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (ou seja, pessoa diversa da figura do contribuinte). Assim, na responsabilidade por substituição, o sujeito “A” pratica o fato gerador, mas desde já é o sujeito “B” quem deve fazer o recolhimento.

Exemplo: Imposto de Renda retido na fonte, onde cabe à fonte pagadora reter e efetuar o recolhimento do imposto.

A doutrina ainda menciona dois tipos de responsabilidade por substituição: PROGRESSIVA e REGRESSIVA.

3.2.1. Responsabilidade por substituição REGRESSIVA (para trás ou antecedente)

Pessoas ocupantes de posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias. **<u>Há um diferimento no pagamento</u>**, entretanto, o fisco tem a vantagem de otimizar a utilização da mão de obra fiscal. Exemplo: ICMS.

Diversos produtores rurais ‘A’ □ indústria ‘B’ □ supermercados ‘C’. Aqui ‘B’ será o responsável (substituto tributário) de ‘A’ na relação A-B e na relação B-C será o contribuinte.

“Regressiva” porque o indivíduo é responsável por um tributo cujo contribuinte é ANTERIOR na cadeia.

Para facilitar, vejamos o quadro disponibilizado pelo Prof. Sabbag:

ETAPA 1	ETAPA 2	ETAPA 3
PASSADO	PRESENTE	FUTURO
Fato gerador (atrás)		Pagamento do tributo (adiamento)

DICA: FG lá atrás.

FG (ATRÁS) (SUBSTITUÍDO = CONTRIBUINTE) = A

ADIA O PAGAMENTO = DIFERIMENTO OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS = B

SUBSTITUTO = RESPONSÁVEL ($) = C

Exemplos: leite cru, carne animal, cana em caule, etc.

Imagine que as pessoas indicadas pela letra “A” sejam produtores rurais de leite; a pessoa “B” seja uma grande indústria de laticínios; e as pessoas indicadas pela letra “C” sejam supermercados varejistas.

3.2.2. Responsabilidade por substituição PROGRESSIVA (para frente ou consequente)

Pessoas ocupantes das posições POSTERIORES das cadeias de produção e circulação são substituídas no dever de pagar o tributo por aquelas que ocupam posições ANTERIORES nessas mesmas cadeias. Todo tributo é pago de uma vez só, sendo calculado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor. É aplicado o regime de valor agregado estabelecido no art. 8ª da LC 87/96.

Exemplo: ICMS. Refinaria ‘A’□ Distribuidores ‘B’ □ Postos ‘C’ □ Consumidores ‘D’. Na relação A-B, A é o contribuinte, na relação B-C, C-D, ‘A’ é o responsável. Torna-se mais fácil e eficiente para o Estado cobrar de “A” todo tributo incidente na cadeia produtiva, mesmo no que concerne aos fatos geradores a serem praticados em momento futuro.

Prevalece o entendimento de que aqui, não há antecipação da incidência tributária, visto que esta somente se verifica com a concretização do fato gerador, apenas se antecipa o pagamento.

“Progressiva” porque o indivíduo é responsável por um tributo cujo contribuinte é POSTERIOR na cadeia.

Para facilitar, vejamos o quadro disponibilizado pelo Prof. Sabbag:

ETAPA 1	ETAPA 2	ETAPA 3
PASSADO	PRESENTE	FUTURO
Pagamento do tributo (antecipação)		Fato gerador (lá na frente)

DICA: FG lá na frente.

SUBSTITUTO = RESPONSÁVEL ($)

ANTECIPA O PAGAMENTO = SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

FG (NA FRENTE) (SUBSTITUÍDO = CONTRIBUINTE)

Exemplos: veículos novos, bebidas alcóolicas (ou não)/cervejaria, cigarros, etc.

Imagine uma cervejaria que vende para o distribuidor e este vende para o ambulante, para a mercearia, para o bar. Todos vão recolher o ICMS? Vão emitir a nota fiscal? Não tem como fiscalizar. Assim concentram então, por lei, o recolhimento de todo ICMS (que é devido em todas as operações) na cervejaria.

A substituição tributária progressiva tem previsão na CF - Art. 150, §7º CF.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS (OU REGRESSIVA)	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE (OU PROGRESSIVA)
Legislação Específica (ICMS)	Legislação Específica (ICMS) e CF: Art. 150, §7º, CF: A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (incluído pela EC nº 3/93).
Casos concretos: venda de leite cru (substituto: laticínio), cana em caule (substituto: usina), carne animal (substituto: frigorífico)	Casos concretos: venda de veículos novos (substituto: indústria automobilística), cigarros (substituto: indústria de cigarros), bebidas alcoólicas e refrigerantes (substituto: indústria de bebidas)

3.3. Recapitulando

Resp. por Transferência	Resp. por Substituição (ou Substituição Tributária)
Arts. 130, 131, 132, 133 e 134	Legislação esparsa (e "art. 135"?)
INCLUI A RESP. POR SUCESSÃO E A RESP. DE TERCEIROS	NÃO ESTÁ PREVISTA, ESSENCIALMENTE, NO CTN
O responsável (terceiro) vem e ocupa o lugar do contribuinte (devedor principal) APÓS da ocorrência do fato gerador. Exemplos: (I) o adquirente de um bem imóvel, com relação aos tributos devidos e relativos ao bem imóvel adquirido; (II) o espólio, com relação aos tributos devidos pelo "de cujus" até a abertura da sucessão etc.	O responsável (terceiro) vem e ocupa o lugar do contribuinte (devedor principal) DESDE da ocorrência do fato gerador. Exemplos: (I) o empregador, com relação aos tributos devidos pelo empregado diante do recebimento de salários/renda; (II) a Caixa Econômica Federal, com relação aos tributos incidentes sobre os prêmios de loterias; (III) as usinas, os laticínios, os frigoríficos, as indústrias etc. (tema a ser detalhado)

Em relação à responsabilidade tributária, lembrar que:

- O art. 128 CTN traz as normas gerais (condições);
- Requisitos mínimos para atribuição de responsabilidade;
  a) Terceiro: aquele que tem o dever de pagar (tributo ou penalidade).
     1ª Condição: terceiro deve estar vinculado ao FG (não significa que o realize).
  b) Qual extensão deste dever?
     2ª Condição: dever integral ("responsabilidade por substituição", exclusão do contribuinte) ou supletivo (responsabilidade por solidariedade – total – ou subsidiariedade – benefício de ordem –) ao pagamento.
- Lei ordinária pode criar hipótese (de acordo com as normas gerais do art. 128 CTN).

As espécies vistas acima são criações da doutrina. A partir do próximo item, analisaremos as espécies de responsabilidade tributária do CTN, quais sejam: responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

4. ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADES DO CTN

Vejamos o que será visto no ponto:

Arts. 130 a 135 + 138 - modalidades de responsabilidade tributária no CTN.

1) Responsabilidade dos sucessores;

1.1) Adquirente bem imóvel;

1.2) Adquirente ou remitente bem móvel;

1.3) Sucessão mortis causa;

1.4) Sucessão empresarial;

1.5) Adquirente estabelecimento;

2) Responsabilidade de terceiros;

2.1) Decorrente de atuação regular (pais etc.);

2.2) Responsabilidade por infrações (atuação irregular do sócio).

Vamos ao estudo de cada uma das modalidades.

4.1. Responsabilidade dos sucessores

4.1.1. Responsabilidade do adquirente de bens IMÓVEIS (art. 130 do CTN)

> *Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.*

Primeira observação: O dispositivo somente se aplica a bens IMÓVEIS.

Exemplo: Maria é dona de imóvel urbano, praticando o fato gerador de IPTU em todo dia 1º de cada ano. Vamos pegar o dia 1º/01/2015 como fato gerador. Ela não paga. Vende o imóvel a José em 01/10/2015, que não verificou se o IPTU estava pago ou não. No dia 01/01/2016 José realiza o fato gerador relativo ao ano de 2016 (que ele de fato realizou o fato gerador) e também recebe o IPTU do fato gerador de 2015. Nesse caso, quando um imóvel alienado possui débito, esse débito é transferido integralmente ao adquirente. Ou seja, José é contribuinte do IPTU 2015 e RESPONSÁVEL pelo IPTU de 2016. Essa regra, vale para todos os tributos relativos a um imóvel (IPTU e ITR/Taxa/Contribuição de melhoria).

Outro exemplo: Maria tinha um débito de IPTU em 100mil. Carlos compra o imóvel por 80mil reais. Carlos recebe em 2016 a cobrança do IPTU que ele realizou o fato gerador, mais 100mil de débitos vencidos. Carlos pagou 80mil pelo imóvel, a dívida pelo IPTU é 100mil. A responsabilidade de Carlos estaria limitada ao valor do imóvel? Para o art. 130 NÃO, pois o que temos é a sub-rogação pessoal da dívida, e não real. Assim, Carlos vai pagar todo o preço do imóvel, mais 20mil.

Temos, portanto, como regras do art. 130 do CTN:

- Responsabilidade do adquirente;
- Sub-rogação PESSOAL da dívida (não importa o valor da alienação; o adquirente deve pagar integralmente as dívidas tributárias da pessoa do alienante).

Exceções:

- Quando constar do título de aquisição do imóvel a prova da quitação do tributo, o adquirente não fica responsável. Exemplo: O adquirente apresenta a certidão negativa, e posteriormente, sem que ninguém saiba, é constituído um novo débito, referente a um período passado. Isto será irrelevante, visto que ele apresentou a certidão.
- Há caso de sub-rogação real, nas hipóteses de aquisição do imóvel em hasta pública (parágrafo único). Nessa hipótese, o adquirente recebe o bem sem quaisquer ônus, porquanto o valor por ele pago no leilão é que vai garantir a dívida. Mesmo se o valor pago pelo imóvel for inferior ao débito, ele não sofrerá qualquer responsabilização.

4.1.2. Responsabilidade do adquirente ou remitente de bens MÓVEIS (art. 131, I, do CTN)

> *Art. 131. São pessoalmente responsáveis:*
> *I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos.*

Esse dispositivo se refere aos bens MÓVEIS, trazendo a mesma regra vista acima. Exemplo: Compra de Veículo com débito de IPVA. O adquirente é responsável.

Única diferença: Não são previstas as duas exceções (certidão negativa de débito E hasta pública). Ou seja, SEMPRE o adquirente ou remitente do bem móvel será responsável pelos débitos passados.

Por que não existem as exceções? Porque com os bens móveis a transferência não se dá com o registro, mas sim com a tradição. Ou seja, quando o sujeito vai ao DETRAN registrar o carro em seu nome, o carro efetivamente já é seu pela tradição, assim como os débitos tributários.

4.1.3. Responsabilidade na sucessão 'causa mortis' (art. 131, II e III CTN)

> *Art. 131. São pessoalmente responsáveis:*
> *II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;*
> *III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.*

Durante o interregno que vai da abertura da sucessão (morte) até a sentença de partilha, as dívidas tributárias do de cujus, até o momento de sua morte (dívidas em aberto até o momento da morte), são de responsabilidade do ESPÓLIO (tendo o inventariante como responsável - ver abaixo).

Os fatos geradores ocorridos após a morte (abertura da sucessão) terão o ESPÓLIO como contribuinte, pelo menos até a partilha.

Depois de realizada a partilha, serão os sucessores e o cônjuge meeiro os responsáveis (limitados ao quinhão recebido), tanto pelos fatos geradores anteriores à morte (que antes tinham o espólio como responsável), quanto pelos fatos geradores ocorridos depois da morte (que tinham o espólio como contribuinte).

Por fim, os fatos geradores ocorridos após a partilha terão, por óbvio, os sucessores como contribuintes, porquanto eles é que serão os realizadores dos referidos fatos geradores.

Para melhor compreensão, colaciona-se o quadro esquemático disponibilizado pelo Prof. Sabbag, no material de apoio:

RESPONSÁVEL	DISPOSITIVO	CONTEXTO / TRIBUTOS
ESPÓLIO	ART. 131, III, CTN	TRIBUTOS DEVIDOS PELO "DE CUJUS" ATÉ A ABERTURA DA SUCESSÃO
INVENTARIANTE	ART. 134, IV, CTN	TRIBUTOS DEVIDOS PELO ESPÓLIO APÓS A ABERTURA DA SUCESSÃO (E ANTES DA SENTENÇA DE PARTILHA)
SUCESSOR A QUALQUER TÍTULO OU O CÔNJUGE MEEIRO	ART. 131, II, CTN	TRIBUTOS EXIGÍVEIS APÓS A SENTENÇA DE PARTILHA

4.1.4. Responsabilidade na sucessão empresarial (art. 132 do CTN)

> *Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

Importante ressaltar que o rol de operações societárias contido no artigo não é considerado exaustivo. Assim, além da fusão, da transformação e da incorporação, a mesma regra é aplicável também para a cisão – figura ainda inexistente no direito pátrio, à época da edição do Código Tributário Nacional (doutrina majoritária diz que se aplica a LSA, art. 233: na cisão parcial existe solidariedade entre as sociedades que receberam o patrimônio e a própria cindida, na cisão total, existe solidariedade entre todas que receberem).

> *LSA Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.*

Fusão: A + B = AB.

Incorporação: A + B = A.

Transformação: A S/A ➡ A LTDA.

Cisão: A ➡ B e C.

Suponhamos que a FUSÃO foi realizada em 20/09/16. Dia 30/10 chega um lançamento relativo a um tributo devido por B cujo fato gerador é de 20/05/2016.

De quem é a responsabilidade por esse débito da empresa que não mais existe? Pela empresa resultante da fusão (produto da operação). Simples. A responsabilidade é da empresa AB.

A grosso modo, a responsabilidade é da PJ que sobra ao fim da cadeia.

O parágrafo único do art. 132, do CTN, fala da EXTINÇÃO de pessoa jurídica, a qual se aplica a mesma regra.

Exemplo: Se a empresa A é extinta, e o sócio remanescente (ou seu espólio) cria nova empresa (regular ou não) com o mesmo objeto social (ramo de atividade), essa nova PJ será responsável pelos débitos da PJ extinta.

> *Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da RESPECTIVA ATIVIDADE seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*

4.1.5. Responsabilidade em aquisição de estabelecimento (art. 133 do CTN)

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato

Trata-se da alienação de Estabelecimento comercial, industrial ou profissional.

REGRA: Onde há sucessão empresarial, há sucessão tributária.

Ocorre quando a pessoa, além de adquirir o estabelecimento (contrato de trespasse), continua na exploração do negócio. Exemplo: Sujeito compra padaria e continua explorando a atividade de padaria. Resultado: Responsabilidade do adquirente pelos tributos devidos pelo estabelecimento adquirido.

Qual a extensão dessa responsabilidade do adquirente? Duas são as possibilidades:

Art. 133 Inc. I - INTEGRALMENTE, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

Responsabilidade integral (excluindo da relação o alienante): Ocorre se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Ou seja, se o alienante não está fazendo nada, não há como cobrar dele o débito tributário.

Art. 133 Inc. II - SUBSIDIARIAMENTE com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Responsabilidade subsidiária do adquirente em relação ao alienante (benefício de ordem): Ocorre se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão (veja que aqui pode ser em qualquer ramo). Ou seja, nesse caso o débito recai primeiro sobre o alienante; depois recai sobre o adquirente.

Importante destacar que, em 2015, o STJ editou a Súmula 554, entendendo que a responsabilidade não está restrita aos tributos, mas abrange também as multas moratórias ou punitivas.

***Súmula nº 554, STJ**: na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.*

Nada incentivador para quem quer comprar um estabelecimento. Por isso, vem a LC 118 e dá uma mitigada, alterando os §§ do dispositivo, in verbis:

Art. 133 § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
I – em processo de falência;

> *II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.*

Ou seja, nesses casos o adquirente ficará com o estabelecimento livre de qualquer dívida tributária antiga.

Esse dispositivo veio para entrar em sintonia com a lei de falências, dando guarida à função social da empresa, tentando incentivar quem quer comprar um estabelecimento e ao mesmo tempo ajudar o falido a se desfazer do bem e, consequentemente, quitar as dívidas com seus credores.

Se não fosse essa regra, ninguém iria comprar o estabelecimento (pois iria abraçar as dívidas tributárias), o alienante não ia vender, a empresa ia ficar parada e nenhum de seus credores seria pago.

No entanto, para não descambar para a fraude, o legislador criou a "EXCEÇÃO DA EXCEÇÃO" (voltando à regra: sucessão empresarial = sucessão tributária). Assim prevê o §2º do mesmo artigo:

> *Art. 133*
> *§ 2º Não se aplica o disposto no § 1o deste artigo quando o adquirente for:*
> *I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;*
> *II – parente, em linha reta ou colateral até o 4o (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou*
> *III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.*

O dinheiro decorrente da alienação judicial vai para onde? Não vai para o pagamento dos tributos.

Vejamos o §3º:

> *§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.*

O dinheiro vai ser utilizado para pagar os credores do falido que tem preferência sobre os créditos tributários.

4.2. Responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN)

Essa forma de responsabilidade reflete a situação onde terceiros falharam no cumprimento de um dever legal de gestão ou de vigilância do patrimônio do contribuinte.

No art. 134, o CTN trata-se da responsabilidade de terceiros que agiram conforme a lei, o contrato ou estatutos, mas mesmo assim falharam.

Já o art. 135 trata-se dos terceiros que falharam por ter agido com culpa, vale dizer, infringindo a lei, os contratos ou estatutos.

Como veremos, o tratamento será distinto nos dois casos.

4.2.1. Responsabilidade de terceiros decorrente de atuação regular (art. 134 CTN)

> *Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente* ***(leia-se: subsidiariamente)*** *com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis* ***(leia-se: sem dolo)****:*
> *I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;*
> *II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;*
> *III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*
> *IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*
> *V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;*
> *VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*
> *VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo SÓ se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.*

Essa forma de responsabilidade reflete a situação onde terceiros falharam no cumprimento de um dever legal de gestão ou de vigilância do patrimônio do contribuinte, porém não tiveram a intenção de prejudicá-lo.

Vejamos os requisitos necessários para que se faça presente a responsabilidade dos terceiros (que sempre possuem algum vínculo com o contribuinte):

1º. Impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte

De plano percebemos que o termo solidariamente está tecnicamente incorreto no caput do artigo. No caso em análise, o credor (Administração Tributária) só vai ao patrimônio dos responsáveis depois que o contribuinte não tem condição de quitar a dívida. Na realidade a responsabilidade dos terceiros é subsidiária, pois, de fato, existe um benefício de ordem, que descaracteriza completamente a solidariedade.

2º. Ação ou indevida omissão imputável à pessoa designada como responsável

Somente há responsabilidade dos 'terceiros' enumerados no dispositivo se estes tiverem participado ativamente da situação que configurou o fato gerador do tributo, ou tenham indevidamente se omitido.

OBS: Conforme o parágrafo único, os responsáveis devem pagar não apenas os tributos, mas também as penalidades moratórias (apenas as moratórias, ao contrário dos sucessores – ver acima – que também pagam as multas punitivas, conforme súmula do STJ).

5. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO (PELA RELEVÂNCIA DO TEMA, ABRIMOS UM TÓPICO ESPECÍFICO)

5.1. *Art. 134, VII. Situação específica: responsabilidade do sócio não dolosa na liquidação de sociedade de pessoas.*

A responsabilidade do sócio é tratada em dois artigos:

> *Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente* ***(subsidiariamente)*** *com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem RESPONSÁVEIS* ***(leia-se: atos não dolosos)****:*
> *VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de PESSOAS.*

Conforme Ricardo Alexandre, é a forma de responsabilidade do sócio quando este atua em CONFORMIDADE com a lei/contrato/estatuto. Essa solidariedade não se aplica a todas as situações indiscriminadamente, mas somente na hipótese de liquidação de sociedade de PESSOAS.   É um dispositivo para uma situação bem específica, longe de ser a regra.

OBS: STF diz que inconstitucional a lei que falava ser solidária a responsabilidade dos sócios em sociedade limitada no que diz respeito à seguridade social.

5.2. *Art. 135, III. Regra geral: responsabilidade do sócio por obrigações tributárias resultante de atos com violação de poderes, lei, contrato social ou estatuto.*

A regra mais comumente utilizada está no art. 135, III do CTN.

> *Art. 135. São pessoalmente RESPONSÁVEIS pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (leia-se: atos fraudulentos, dolosos):*
> *I - as pessoas referidas no artigo anterior; (os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas).*
> *II - os mandatários, prepostos e empregados;*
> *III - os diretores, gerentes ou representantes (leia-se: ADMINISTRADOR) de pessoas jurídicas de direito privado.*

Como o administrador na maioria das vezes é sócio da sociedade, trata-se de mais um caso de responsabilidade do sócio (ver empresarial: na S/A é obrigatório que seja sócio, na limitada não, dependerá do contrato social). Porém, neste caso, a responsabilidade decorre de ato contrário à lei/contrato/estatuto, e por isso, não é "solidária" (subsidiária) e sim pessoal! Ou seja, aqui cobra direto do sócio administrador, enquanto na hipótese supra (culposa) somente se cobra do sócio quando o contribuinte não satisfaz a obrigação.

No art. 135, caput, temos a expressão “PESSOALMENTE RESPONSÁVEIS”. O que significa isso? A responsabilidade pessoal e ilimitada do sócio administrador, ou seja, há a exclusão da figura da PJ (contribuinte).

Essa responsabilidade pessoal ocorre nas obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com:

a) Excesso de poder;
b) Infração à lei;
c) Infração ao ato constitutivo.

Ou seja, quando o ato fraudulento gera uma obrigação tributária, cabe ao fraudador responder pessoalmente pela dívida.

E o inciso II do art. 135, que menciona “DIRETORES, GERENTES ou REPRESENTANTES”? Somente o sócio Administrador (sócio gerente, com poder de gestão) será o responsável pessoal. Ou seja, não basta que seja sócio, deve ser um sócio com poder de decisão.

5.3. *Debate no STJ: “infração à lei”*

Fazenda: a obrigação de pagar o tributo está na lei. Se não há o pagamento pela sociedade, há infração à lei, consequentemente, há a responsabilidade do administrador. Em outras palavras, para a fazenda, bastaria o simples inadimplemento para que o sócio fosse responsável.

Então quer dizer que a falta de pagamento de tributo seria, per si, uma infração à lei, de modo a sempre ensejar a responsabilidade PESSOAL do administrador?

STJ: Quando a sociedade deixa de pagar a dívida por não ter recursos suficientes, diz-se que há INADIMPLÊNCIA. Nesse caso, o Administrador não responde pessoalmente pela dívida. Quando a sociedade tem recursos, mas não paga os tributos por outros motivos, diz-se que há SONEGAÇÃO. Nesse caso, o Administrador responde pessoalmente, pois atuou irregularmente, de forma FRAUDULENTA (REsp. 174.532).

> *STJ Súmula 430 O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

5.4. *Debate no STJ: dissolução irregular*

Outra situação definida pelo STJ como causa de responsabilização do Administrador (redirecionamento da execução fiscal) pelos débitos da PJ é a sua dissolução irregular.

OBS: note-se que essa causa sequer é prevista no art. 135, III do CTN.

Essa dissolução irregular foi muito debatida no STJ, o que possibilitou a evolução da jurisprudência. A corte prevê atualmente algumas situações onde a IRREGULARIDADE DA DISSOLUÇÃO É PRESUMIDA. E assim sendo, existe aqui a inversão do ônus da prova, cabendo ao sócio provar que não houve dissolução irregular.

No caso de mudança de endereço da PJ sem a devida comunicação, aplica-se o mesmo entendimento (presunção de irregularidade, sócio é responsável). Nesse sentido:

STJ Súmula: 435 Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

5.5. Inversão do ônus da prova

Alegação da fazenda: "a responsabilidade é do sócio".

De quem é ônus? Fazenda (regra: prova aquele que alega).

Entretanto, existem casos de inversão do ônus da prova, vale dizer, casos em que esse ônus da prova passa a ser do sócio e não mais da fazenda (é transferido para o sócio). Esses casos foram construídos pela jurisprudência do STJ, não estão previstos no CTN nem na LEF. Os casos são dois:

1) Dissolução irregular (vista acima).

1.2) Encerramento das atividades sem baixa na junta comercial.

1.3) Mudança de endereço sem comunicação.

2) Nome do sócio indicado na CDA (vamos ver abaixo).

Portanto, também ocorre a inversão do ônus da prova quando o sócio constar como devedor no ato de inscrição de dívida ativa e, consequentemente na CDA.

Exemplo: PJ realiza fato gerador, mas não paga o tributo. A Administração realiza o lançamento tributário (de ofício) em nome da PJ, com vistas à cobrança administrativa do tributo. De novo a PJ não realiza o pagamento. O próximo passo da Administração é a cobrança judicial do crédito tributário. Para que haja essa cobrança são necessários alguns atos preparatórios:

1) INSCRIÇÃO em Dívida Ativa: Consolida o débito, indicando quanto é devido, o fato gerador, qual lei fundamenta a cobrança e quem é o sujeito passivo da obrigação. Pode ocorrer de a Administração indicar como sujeito passivo não apenas a PJ (como contribuinte), mas também o sócio (como responsável), mesmo sem que haja provas de que o administrador tenha atuado irregularmente (dolo, culpa, fraude ou excesso de poder). A Fazenda faz isso exatamente para inverter o ônus da prova da atuação irregular.

2) FORMAÇÃO da Certidão de Dívida Ativa (CDA): a CDA é um espelho da inscrição em dívida ativa, contendo todos seus elementos e servindo como título executivo para a promoção da execução fiscal.

3) Ajuizamento da execução fiscal.

Qual a consequência da indicação (no termo de inscrição em dívida ativa) do Administrador como sujeito passivo? Previsão do nome do sócio-gerente na CDA, que é o título executivo extrajudicial. Em estando o nome na CDA (que tem presunção de liquidez e certeza, conforme art. 204 CTN), a Fazenda pode executar diretamente o Administrador, cabendo a ele provar que não agiu com excesso de poder, dolo etc., ou seja, cabendo a ele provar que não praticou os atos do art. 135. CTN

STJ: O fato do nome do sócio-gerente constar como sujeito passivo na inscrição em dívida ativa e consequentemente na CDA inverte o ônus da prova quanto à sua atuação irregular, com fundamento no art. 204 do CTN:

> *Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.*
> *Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.*

Concluindo:

1) Se o nome do Administrador NÃO CONSTA da CDA, a administração até pode promover a execução em face dele, porém precisará demonstrar os requisitos do art. 135, III.

   O sócio administrador, portanto, quando não consta no título executivo, tem legitimidade extraordinária na execução. Isso porque sua pessoa não figura na relação de direito material.

2) Se o nome do sócio CONSTAR na CDA como sujeito passivo (como responsável). Presunção de liquidez e certeza da dívida e inversão do ônus da prova, ou seja, deve o sócio provar que não agiu com dolo, excesso de poder etc., ou ainda que não é sócio-gerente.

5.6. Responsabilidade dos sócios na Lei das Medidas Cautelares Fiscais - Lei 8.397/92

> *Lei 8.397/92 Art. 4° A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.*
> *§ 1° Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:*
> *a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;*
> *b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.*
> *§ 2° A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1°), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.*
> *§ 3° Decretada a medida cautelar fiscal, será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial.*

Esse art. 4º §2º da Lei 8397/92 é ilegal, pois extrapola o conteúdo do art. 135, III (administrador que viola poderes, lei ou estatuto) e do art. 134, VII (sócio nos atos que intervier ou se omitir no caso de sociedades de pessoas e de forma subsidiária) do CTN. A lei ordinária não

pode ofender os requisitos do CTN no que tange à responsabilidade dos sócios (CTN traz requisitos cumulativos: o sócio administrador deve ter praticado atos fraudulentos).

Neste sentido: REsp 1.131.977 (2010) e REsp 722.998.

6. ESQUEMAS GRÁFICOS. RESUMO DO PONTO.

6.1. *Art. 134 x Art. 135 CTN. Diferenças Gerais.*

Art. 134 CTN	Art. 135 CTN
Mais branda;	Mais onerosa;
Responsabilidade decorrente de atos CULPOSOS praticados pelos terceiros;	Responsabilidade por atos DOLOSOS praticados pelos terceiros;
Responsabilidade SUBSIDIÁRIA do terceiro.	Responsabilidade PESSOAL do terceiro;
Benefício de ordem;	Exclusão do contribuinte (PJ no caso acima);
Responsabilidade por transferência;	Responsabilidade por substituição;
A responsabilidade abrange os tributos + penalidades moratórias (multa de mora). Não abrange a penalidade punitiva.	Responsabilidade abrange os tributos + todas as penalidades (moratórias e punitivas)

6.2. *Art. 134 x Art. 135 CTN. Quanto ao sócio.*

ART. 134, VII	Art. 135, III
Aplicação limitada – caso específico	REGRA GERAL
Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.	Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
Dissolução/liquidação de sociedade de pessoas. NÃO se aplica a dissolução/liquidação de sociedade de capital. OBS: em nenhum outro caso o sócio responde por omissão ou por atos culposos, no CTN.	Os sócios só responderão diante de atos fraudulentos.
-	Presunção de fraude do sócio (inversão do ônus da prova): 1) Dissolução irregular.

	1.1) Encerramento das atividades sem baixa na junta comercial. 1.2) Mudança de endereço sem comunicação. (presunção de dissolução irregular que deve ser afastada pelo sócio). 2) Nome do sócio indicado na CDA.

6.3. Resumo do ponto

1) Regra: art. 135, III do CTN.

1.1) Responsabilidade pessoal do sócio. A PJ é excluída da relação, pois quem responde é o sócio administrador, com seus bens pessoais. É uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica.

1.2) Requisitos dessa responsabilidade pessoal:

1.2.1) A dívida tributária deve ser resultado da prática de atos dolosos ou fraudulentos (excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto).

1.2.2) STJ: Não pagamento por dificuldade econômica não gera a responsabilidade pessoal do administrador.

1.2.3) Sócio com poder de gestão (sócio-gerente ou administrador).

1.3) STJ: Existe mais um caso de responsabilidade pessoal do sócio-gerente: Dissolução irregular da sociedade.

2) Ônus da prova: Em regra, é a Fazenda que deve provar a fraude ou dolo do Administrador (atuação irregular).

2.1) Duas exceções de ônus da prova (inversão do ônus da prova):

2.1.1) Dissolução irregular presumida da sociedade;

2.1.2) Sócio constando como responsável na inscrição em dívida ativa e, consequentemente na CDA.

Nesses dois casos, o sócio-gerente deve desfazer a presunção de que agiu de forma irregular. Essa defesa só é cabível (na execução fiscal) através de embargos à execução fiscal.

3) Interpretação do STJ em relação a outras hipóteses de responsabilidade do sócio.

3.1) Art. 4º da Lei 8.397/92: A corte diz que esse artigo deve ser interpretado à luz dos requisitos do art. 135, III do CTN.

3.2) Art. 134. VII do CTN: Caso específico de responsabilidade “solidária” (subsidiária) que se aplica apenas à liquidação de sociedades de pessoas (não se aplica a sociedades de capital).

Último tema relativo à responsabilidade tributária: denúncia espontânea de infrações.

7. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÕES

7.1. Conceito

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária é objetiva (independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato) nos termos do art. 136 do CTN.

> *Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

A DENÚNCIA ESPONTÂNEA é uma medida de política tributária que visa atrair de volta à legalidade contribuintes que dela se afastaram, oferecendo em troca a garantia de não aplicação de medidas punitivas.

OBS: O termo "denúncia" é impróprio, pois, a rigor, ninguém denuncia a si mesmo, mas confessa o cometimento de uma infração.

A regra da denúncia espontânea é prevista no art. 138 do CTN, in verbis:

> *Art. 138. A responsabilidade (pela infração) é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*
> *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Exemplo de denúncia espontânea de infração:

a) Fato gerador realizado em maio de 2016;

b) Em 10 de junho, vence a dívida e o sujeito não paga;

c) Em outubro de 2016, resolve pagar.

Quando decide pagar (ou quando tem condições de pagar) o sujeito percebe que, a respeito do FG da dívida vencida não há nenhuma fiscalização em curso (não houve lançamento, cobrança, ou seja, qualquer fiscalização). Se o sujeito confessa a infração e paga a dívida será beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea, não sendo punido pela infração cometida.

Vantagem dessa denúncia: Acrescem-se ao pagamento do débito apenas os juros (moratórios). Não há incidência de multa (art. 138 do CTN).

"A denúncia espontânea pressupõe, conjuntamente com o pagamento, a denúncia da infração, ou seja, pressupõe que o sujeito comunique à Administração que não pagou quando devia e que agora está pagando".

7.2. Razões que justificam a existência do instituto

• Justificativa ética/axiológica: valorizar o comportamento considerado moral e adequado de o infrator, de forma espontânea, adiantar-se à Administração Tributária, denunciar-se e pagar o tributo devido;

• Justificativa econômica: trata-se de uma forma de reduzir os custos para a Administração Tributária, que não precisará instaurar processo de fiscalização.

"O instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte, que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária, que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência, deve haver uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN." (Min. Mauro Campbell Marques, EREsp 1131090/RJ)

É como se fosse o seguinte: a multa cobrada pelo Fisco serve para punir o infrator e também para cobrir os custos decorrentes do fato de a Administração Tributária ter tido que instaurar um procedimento para apurar o ocorrido. Se este procedimento não foi necessário porque o contribuinte confessou e pagou antes da sua instauração, a multa não será devida porque não houve este custo por parte do Fisco.

Por conta disso, o STJ, apoiado nas lições de Christiano Mendes Wolney Valennte (Denúncia espontânea: uma análise econômica da jurisprudência do STJ. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, v. 13, n. 74, p.81-100, mar. 2015) entende que somente deve ser admitida a denúncia espontânea quando o Fisco é preservado dos custos administrativos de lançamento. Daí ter surgido a Súmula 360, que será analisada mais abaixo, tendo em vista que, nesse caso, já se parte do pressuposto de que não haverá custo administrativo porque o tributo já se encontra em condições de cobrança, haja vista ter sido constituído pelo contribuinte via declaração.

7.3. Requisitos

Para que a denúncia espontânea seja eficaz e afaste a incidência da multa, é necessário o preenchimento de três requisitos cumulativos:

a) "denúncia" (confissão) da infração;

b) pagamento integral do tributo devido com os respectivos juros moratórios;

c) espontaneidade (confissão e pagamento devem ocorrer antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório por parte do Fisco relacionado com aquela determinada infração).

7.4. Discussões a respeito da denúncia espontânea

7.4.1. Súmula 360 do STJ

> *STJ Súmula: 360 O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Exemplo: FG realizado em maio de 2016.

Nasce obrigação tributária acessória (declaração) - Realiza a declaração.

Nasce obrigação principal (pagamento) - Não paga.

Posteriormente, em outubro de 2016, o sujeito resolve pagar, sem que tenha havido qualquer fiscalização. Ou seja, caberia, em tese, denúncia espontânea. O STJ vem e diz que não é possível a denúncia espontânea nesse caso: “a denúncia espontânea pressupõe, conjuntamente com o pagamento, a denúncia da infração, ou seja, pressupõe que o sujeito comunique à Administração que não pagou quando devia e que agora está pagando”.

Sucede que o STJ considera a declaração feita anteriormente como uma denúncia (só que sem pagamento), de forma que o posterior adimplemento será considerado um pagamento a destempo, sem qualquer benefício da denúncia espontânea (a administração já sabe da dívida).

O STJ entende dessa forma porque o benefício da denúncia espontânea tem como um dos objetivos "facilitar" o trabalho de fiscalização e arrecadação do Fisco, reduzindo os custos da Fazenda. Se o contribuinte fez a declaração de débito, mas não pagou nada, o crédito tributário já estará constituído (já houve confissão de dívida). Logo, a nova confissão posterior do contribuinte não irá ajudar em nada o Fisco. Por essa razão, o contribuinte não terá direito aos benefícios da denúncia espontânea.

7.4.2. Art. 47 da Lei 9.430/96 (lei que dispõe sobre a legislação tributária federal)

> *Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições JÁ DECLARADOS, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.*

Esse dispositivo (como toda a lei 9.430) só se aplica a TRIBUTOS FEDERAIS.

É o caso do sujeito passivo que realiza FG, não realiza pagamento, e sofre fiscalização do Fisco. Nesse caso, em princípio, não haveria possibilidade de denúncia espontânea, nos termos do CTN (art. 138, parágrafo único – visto acima). Entretanto, o art. 47 permite que o pagamento nessa hipótese possa ser feito com os benefícios da denúncia espontânea, desde que seja feito nos primeiros 20 dias após o início da fiscalização.

Essa possibilidade, no entanto, fica dependendo de um requisito, qual seja, a prévia DECLARAÇÃO DO TRIBUTO.

Mas, o que é DECLARAÇÃO DO TRIBUTO?

A declaração está ligada aos tributos objetos de 'lançamento por homologação', nos quais exista um dever de declarar.

Essa forma de lançamento é prevista no art. 150 do CTN. (sujeito realiza o FG; paga antecipadamente; espera a homologação ou não do pagamento, que efetivamente irá extinguir o débito).

> *Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

Existem casos de lançamento por homologação nos quais pode ocorrer de o sujeito passivo ter outras obrigações (obrigações acessórias) além do pagamento (obrigação principal).

A obrigação acessória (anterior à principal) se refere ao dever de o sujeito passivo entregar à Fazenda uma DECLARAÇÃO do tributo devido. Posteriormente, deve ocorrer o pagamento do tributo declarado. A extinção do crédito se verifica com a posterior homologação do pagamento.

É o exemplo do IR.

No caso em tela, se o sujeito não paga, e ocorre uma posterior fiscalização, o contribuinte ainda pode realizar o pagamento com as vantagens da denúncia espontânea, DESDE QUE o faça em 20 dias do início da fiscalização e DESDE QUE tenha realizado a prévia e CORRETA declaração.

Lembrando: esse 'benefício' só se aplica a tributos federais.

7.4.3. Súmula 360 do STJ x Art. 47 da Lei 9430/96 (aplicável a tributos federais)

1) Nos termos do art. 47 da Lei 9430/96 a declaração é necessária para o pagamento do tributo nos 20 dias subsequentes ao início da fiscalização com os benefícios do art. 138 do CTN. Benefícios exclusivos aos tributos federais.
2) Nos termos da Súmula 360 do STJ, a declaração impede a denúncia espontânea, pois é considerada como forma de confissão do débito. Se o débito já está confessado, não há que se falar em denunciá-lo (não há como denunciar/dar conhecimento da existência do débito se este já foi confessado). Assim, o pagamento feito posteriormente, independentemente de existir fiscalização, não terá os benefícios do art. 138.

Não há contradição entre as duas posições? Não!

A SÚMULA faz menção à REGRA GERAL da denúncia espontânea. A LEI traz hipótese de benefício específico da declaração CORRETA nos TRIBUTOS FEDERAIS.

Note-se que nos termos da lei, os benefícios da denúncia espontânea exigem a declaração correta do valor devido. Aqui (tributos federais), para ter benefício: ou o sujeito declara BEM e paga até 20 dias DEPOIS da fiscalização; ou declara MAL e paga ANTES de ocorrer a fiscalização. O benefício da denúncia e os 20 dias a mais ocorre justamente porque o indivíduo declarou BEM. Caso contrário, se declarar MAL, terá direito à denúncia espontânea, mas somente antes da fiscalização.

Já nos termos da regra geral (+ súmula), a declaração inviabiliza os benefícios. Aqui, para ter os benefícios, o sujeito deve obrigatoriamente declarar MAL e pagar BEM, antes da fiscalização. Se declarar ou se ocorrer fiscalização em qualquer hipótese, já era, não terá nenhum benefício.

7.4.4. Depósito integral

Imagine a seguinte situação adaptada:

A empresa deixou de pagar determinado imposto federal. Um mês depois, antes que a Receita Federal instaurasse qualquer procedimento contra a empresa, ela ajuizou ação declaratória na qual confessou que não pagou o imposto, alegando que ele é inconstitucional. A fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário, a contribuinte efetuou o depósito em juízo do montante integral do valor que o Fisco entende devido (art. 151, II, do CTN). A ação foi julgada improcedente, tendo transitado em julgado.

Diante disso, a empresa pediu que este depósito integral fosse considerado como "denúncia espontânea", isentando-a do pagamento da multa.

A tese invocada pela empresa foi aceita pelo STJ? É possível o reconhecimento da denúncia espontânea caso o contribuinte faça, em juízo, o depósito integral da dívida para fins de questioná-la judicialmente? NÃO.

> *O depósito judicial integral do débito tributário e dos respectivos juros de mora, mesmo antes de qualquer procedimento do Fisco tendente à sua exigência, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN). O depósito judicial integral não trouxe qualquer vantagem ou redução de custos para a Administração Tributária. Não houve a chamada "relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo" a atrair caracterização da denúncia espontânea (art. 138 do CTN). STJ. 1ª Seção. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015 (Info 576).*

7.5. Denúncia espontânea e pagamento/parcelamento

O pagamento feito a título de denúncia espontânea poderia ser feito de forma parcelada? Ou seja, o pagamento em 1x ou em 60x seria a mesma coisa, vale dizer, os dois teriam os benefícios da denúncia espontânea?

STJ: Parcelamento não se confunde com denúncia espontânea, pois esta requer o pagamento integral em única parcela. A denúncia espontânea exclui a multa, o pagamento parcelado não afasta a multa.

Esse entendimento se consolidou pela alteração feita no CTN pela LC 104/2001, que introduziu o art. 155-A.

> *Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.*
> *§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.*

7.6. Denúncia espontânea e a exclusão da multa

De acordo com o art. 138 do CTN, a multa sempre é excluída nos casos de denúncia espontânea. Ou seja, a denúncia implica em pagamento do tributo acrescido tão-somente de juros. Entretanto, a despeito disso a Fazenda tem outro entendimento.

Como é sabido, no Direito Tributário existe a multa de MORA (demora/atraso) e a multa 'de OFÍCIO' (punitiva). Essa última representa uma penalidade estritamente punitiva (aplicada simplesmente pelo descumprimento da lei).

A multa de ofício tem lugar sempre que se verifica um lançamento de ofício (auto de infração – ver adiante). O lançamento de ofício ocorre quando a Fazenda verifica que o FG ocorreu e o pagamento não foi feito. O lançamento é feito para que o tributo possa ser cobrado. Esse lançamento, geralmente, é o de ofício. Acompanhado desse lançamento vem uma multa de ofício, que varia de 75% a 150% do débito.

Para o STJ, as duas multas são excluídas na denúncia espontânea.

E mais: a denúncia espontânea não se aplica a obrigações acessórias.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1. INTRODUÇÃO

Com a realização do fato gerador surge automaticamente a obrigação tributária (OT), que consiste no dever patrimonial ou extrapatrimonial do sujeito passivo para com o sujeito ativo. Correspondente a esse dever existe um direito, qual seja o crédito tributário (CT), em favor do sujeito ativo. Diferentemente da **OT**, o **CT** não nasce diretamente da lei (ex lege), mas depende de uma atividade prévia de constituição. O CT precisa ser constituído.

Constituir o crédito tributário significa formalizá-lo em linguagem, instrumentalizá-lo; essa instrumentalização tem por finalidade declarar a ocorrência do **fato gerador** (e da OT consequentemente) bem como constituir a **relação jurídica tributária**.

Constituir a relação jurídica tributária significa identificar o sujeito passivo, o sujeito ativo, o quantum devido de tributo e a cominação de eventual penalidade cabível.

A forma mais comum de constituir o crédito tributário é através do **LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**, porém não é a única. Como veremos a seguir, existe outra hipótese de constituição do crédito tributário, que é realizada diretamente pelo sujeito passivo (declaração nos tributos lançados por homologação).

Entretanto, prevalece (inclusive no STJ) que o lançamento tem natureza CONSTITUTIVA do **crédito tributário** (e declaratória da **obrigação tributária**), conforme se denota do art. 142 do CTN, que expressamente fala em "constituir".

> ***Art. 142***. *Compete privativamente à autoridade administrativa* ***CONSTITUIR*** *o crédito tributário pelo* ***LANÇAMENTO***, *assim entendido o* ***PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO*** *tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

OBS: Há quem entenda que o **crédito tributário** nasce com o surgimento da **obrigação tributária**, sendo o lançamento apenas o meio de torná-lo LÍQUIDO (quanto ao valor) e CERTO (quanto à existência). Ou seja, para essa corrente, a natureza jurídica do lançamento é meramente DECLARATÓRIA do crédito tributário.

Há duas possibilidades de constituição do crédito tributário:

1) **Pela administração**: através do lançamento.
2) **Pelo sujeito passivo** (conforme STJ):
a) Declaração;
b) Depósito judicial.

Estudaremos a seguir cada uma das possibilidades.

2. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA ADMINISTRAÇÃO: LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1. *Art. 142 do CTN: definição legal de lançamento*

> ***Art. 142***. *Compete privativamente à autoridade administrativa* ***CONSTITUIR*** *o crédito tributário pelo* ***LANÇAMENTO***, *assim entendido o* ***PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO*** *tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
> *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

2.1.1. *"Competência privativa da autoridade administrativa"*

Essa competência privativa afasta a possibilidade de o sujeito passivo constituir o crédito tributário? NÃO. O que é privativo é o LANÇAMENTO, o que não afasta a possibilidade de o sujeito passivo constituir o crédito tributário de outras formas, como no caso da declaração nos tributos lançados por homologação. O lançamento é mais do que privativo; é **exclusivo**, pois não admite delegação ou avocação.

2.1.2. *Ato ou procedimento administrativo?*

A literalidade do dispositivo aponta para a natureza procedimental. Em alguns casos (não todos), o lançamento tributário é antecedido de um procedimento administrativo, que tem a finalidade de colher provas a fim de declarar que o fato gerador ocorreu. Como resultado desse procedimento, ocorre o lançamento. Nesse caso, o lançamento, produto da fiscalização, é um ato administrativo.

O CTN, no entanto, diz que o lançamento é a totalidade desse processo (procedimento + ato). Assim, **pelo CTN é procedimento**; doutrinariamente é ATO resultado do procedimento.

2.1.3. *Efeitos do lançamento*

- Verifica (declara) a ocorrência do fato gerador;
- Determina a matéria tributável (base de cálculo);
- Determina o valor devido (aplica a alíquota sobre a base de cálculo);
- Diz quem é o sujeito passivo;
- Se for o caso, aplica penalidade (juros e multa).

Ao fazer tudo isso, o lançamento **DECLARA** a ocorrência do fato gerador e **CONSTITUI** a relação jurídica tributária (diz QUEM é o SP; diz QUANTO deve; diz O QUE deve). Ou seja, o lançamento tem natureza jurídica mista: **declaratória da obrigação** e **constitutiva do crédito tributário**.

Essa constituição do crédito pelo lançamento é um pré-requisito para que ocorra a cobrança administrativa da dívida. Para que o lançamento produza efeitos perante o sujeito passivo, é imprescindível a ocorrência da NOTIFICAÇÃO, a partir da qual se conta o prazo para pagamento ou impugnação.

Com a notificação presume-se definitivamente constituído o crédito tributário. Entretanto, não se trata de presunção absoluta, uma vez que três institutos podem afastá-la (formas de alteração do lançamento regularmente constituído):

- Impugnação do sujeito passivo;
- Recurso de ofício ou remessa obrigatória (e também o recurso voluntário): Quando a decisão da lide administrativa em primeira instância desconstituir ou diminuir o crédito tributário em valor superior ao de alçada.
- Revisão de ofício pela Administração, nos casos do art. 149: Princípio da autotutela.

Ressalta-se que o lançamento tem repercussão no âmbito penal, tendo em vista que, nos termos da Súmula Vinculante nº 24, não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

> *Súmula Vinculante 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.*

2.1.4. “Atividade vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional”

É a previsão do parágrafo único.

<u>Vinculado</u>: O lançamento é realizado mediante ato administrativo vinculado, nos termos da lei.

<u>Obrigatório</u>: Ao possibilitar a cobrança, consequentemente possibilita a entrada de receita nos cofres públicos, receita esta que é indisponível.

Se a Administração verifica que o FG ocorreu e o tributo não foi pago, é obrigada a constituir o crédito tributário pelo lançamento.

ATENÇÃO! A medida liminar concedida em MS não tem o condão de paralisar o lançamento, mas sim a sua exigibilidade, ou seja, a sua cobrança. O Judiciário pode anular o lançamento já constituído, mas não impedir a sua constituição. (STJ, 2ª Turma– Resp 157.908)

2.2. Art. 144 do CTN: legislação aplicável ao procedimento de lançamento

> ***CTN Art. 144***. *O lançamento reporta-se à **<u>data da ocorrência do fato gerador da obrigação</u>** e rege-se pela **<u>lei então vigente,</u>** ainda que posteriormente modificada ou revogada.*
> *§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

2.1.1. Qual lei é aplicável no momento do lançamento?

REGRA (caput): lei vigente à época do fato gerador, mesmo que venha a ser revogada ou modificada (ultra atividade da lei tributária). O caput trata da **legislação tributária material**.

OBS: o regramento quanto a multas, quando mais benéfico retroage.

EXCEÇÃO (§1º): É possível aplicar ao lançamento uma lei cuja vigência é posterior ao fato gerador (retroatividade), nos casos em que a lei estabelece procedimentos de investigação ou outorga maiores garantias ao crédito tributário. O §1º trata da **legislação tributária formal**, que, seguindo a regra da aplicação das leis processuais (sejam penais, civis ou trabalhistas) não se submetem ao princípio da irretroatividade.

2.2.2. "Novos procedimentos de fiscalização"

É possível lançar tributo em 2016, de fato gerador de 2014, com base em procedimento surgido em 2015, pois se aplica a lei posterior ao fato gerador quando relacionada a procedimento de fiscalização.

2.2.3. "Outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário"

GARANTIAS	PRIVILÉGIOS
Instrumento que visa assegurar a **efetividade da execução fiscal.**	Execução coletiva de dívidas e a **posição do crédito tributário**. Ou seja, o privilégio serve para elevar a posição do crédito em execuções coletivas como no processo de falência.
AUMENTO: aplicação imediata e possibilidade de retroação.	

Exemplo: art. 185 do CTN. Presunção de fraude contra ao sujeito passivo. Quando o sujeito que tem débito inscrito em DA aliena um bem, presume-se que a presunção foi fraudulenta.

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Esse dispositivo foi objeto de alteração pela LC 118/05. Antes da alteração, a fraude só era presumida no curso de execução. Ou seja, a LC trouxe regra que outorgou maior garantia ao crédito tributário. Dessa forma, ela pode ser aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência. É um típico exemplo de legislação processual, cuja aplicação é imediata.

2.3. Art. 144 §2º: Não aplicação a tributos lançados por períodos certos de tempo

Art. 144 § 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Exemplo: IPTU. Por ficção jurídica, se considera o FG no dia 1º de janeiro (na verdade seria todos dias do ano, isso porque o proprietário é proprietário todos os dias). De acordo com o

dispositivo, a lei é aplicável independentemente do fato gerador do ponto de vista concreto, ou seja, se considera o fato gerador estabelecido pela lei.

3. CONSUMAÇÃO DO LANÇAMENTO

O lançamento consuma-se de duas formas, previstas expressamente na Lei do Processo Administrativo Fiscal Federal (Lei do PAF). Na verdade, trata-se do Decreto 70.235/72, que possui status de Lei Ordinária, em face das normas processuais da CF.

> *Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*
> *.*

Voltando as formas de consumação do lançamento, temos:

a) Auto de Infração

b) Notificação de Lançamento

OBS: Súmula 153, TFR (extinto) - Tributário. Prazo prescricional. Prescrição. Crédito constituído através de auto de infração ou notificação.

> *Súmula 153 - Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.*

Antes do lançamento, trabalha-se com a decadência. Decai o direito de lançar. Por outro lado, uma vez aperfeiçoado o lançamento, haverá o prazo de 5 anos sob pena de prescrição para que ocorra a cobrança.

O que prescreve é o direito de cobrança.

ATENÇÃO! O STJ, relação à intimação pela via postal, entende que provado que chegou ao domicílio do devedor tributário, ainda que não assinado o AR, a notificação é tida como regular.

Para que a notificação seja plenamente válida é preciso a observância dos seguintes requisitos:

> *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
> *I - a qualificação do autuado;*
> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*
> *III - a descrição do fato;*
> *IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
> *V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
> *VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

> *Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*
> *I - a qualificação do notificado;*
> *II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*
> *III - a disposição legal infringida, se for o caso;*
> *IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*
> *Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.*

Um dos pressupostos, é de que na notificação do lançamento deve constar o prazo de impugnação (prazo de defesa do contribuinte).

Nesse sentido, a o entendimento do STJ, vejamos:

> *DIREITO TRIBUTÁRIO. IRREGULARIDADE DE NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO REFERENTE À TCFA DIANTE DA AUSÊNCIA DE PRAZO PARA A APRESENTAÇÃO DE DEFESA ADMINISTRATIVA. É irregular a notificação de lançamento que vise constituir crédito tributário referente à taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA na hipótese em que não conste, na notificação, prazo para a apresentação de defesa administrativa. A cobrança de TCFA submete-se ao procedimento administrativo fiscal, que contempla exigências prévias para a constituição do crédito tributário mediante lançamento. Entre essas exigências, encontra-se, em consideração ao art. 11, II, do Dec. n. 70.235/1972, a obrigatoriedade de constância, na notificação de lançamento, de prazo para a sua impugnação. (STJ, AgRg no REsp 1.352.234-PR, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 21/2/2013).*

Por fim, é importante diferenciar o fato gerador (fato gerador em concreto – fato imponível: fato que espelha no mundo concreto aquilo que está em abstrato na lei) de lançamento.

Quando o fato gerador se realiza, temos o nascimento da obrigação tributária. O fato gerador declara a existência da obrigação tributária. O lançamento, por sua vez, posterior ao fato gerador, dá exigibilidade a obrigação tributária que nasceu com o FG. O crédito tributário é lógico e cronologicamente posterior à obrigação tributária.

4. MODALIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

As modalidades de lançamento se diferenciam a partir do grau de participação do sujeito passivo.

- Lançamento por DECLARAÇÃO ou MISTO: participação média do sujeito passivo. Inclusive por isso é conhecido como **lançamento misto**.
- Lançamento por HOMOLOGAÇÃO ou AUTOLANÇAMENTO: participação máxima do sujeito passivo.
- Lançamento de OFÍCIO ou DIRETO: participação inexistente do sujeito passivo.

4.1. Lançamento por declaração ou misto (art. 147 CTN)

> ***Art. 147****. O lançamento é efetuado com base na* ***declaração*** *do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária,*

> *presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

Ocorre uma colaboração entre sujeito passivo e Fazenda.

FG ----- Declaração ------ Lançamento

Declaração: Contém a matéria de fato (**e somente de fato**) essencial para a realização do lançamento (sem declaração não há como lançar o tributo). A declaração é uma **obrigação tributária acessória.**

Lançamento: Feito com base na declaração. Somente depois se procede ao pagamento.

Exemplo1: Cobrança da taxa do lixo. Contribuintes mandaram carta dizendo o peso de lixo produzido. Posteriormente, veio o lançamento da taxa de lixo, com base na declaração prestada pelos contribuintes.

Exemplo2: II e IE. No momento em que a importação é realizada, o importador deve dizer o que é e quanto vale o produto. Chega a Fazenda, e, considerando o valor declarado, lança o tributo a ser cobrado.

A declaração tem presunção de validade, porém tal presunção pode ser afastada, mediante sua ***retificação***.

Essa retificação pode ser realizada tanto pela Administração como pelo próprio sujeito passivo (§§ do art. 147).

> *CTN art. 147 § 1º A **retificação da declaração** por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e **ANTES** de notificado o lançamento.*
> *§ 2º Os **erros** contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame **serão retificados de ofício pela autoridade** administrativa a que competir a revisão daquela.*

Administração retificando: Diante de erro evidente na declaração (retificação de ofício).

Sujeito passivo retificando: Quando vê que a nova e correta declaração resultaria em redução de tributo. Entretanto, nessa situação, o contribuinte tem o ônus de comprovar o erro da declaração anterior. Além disso, a retificação deve **ocorrer ANTES da notificação do lançamento.**

Se o sujeito passivo verifica o erro da declaração somente COM o lançamento, o instituto cabível será a IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO. A declaração não pode mais ser atacada, pois já foi utilizada para o lançamento.

Essa disciplina está toda prevista no art. 147 do CTN, *in verbis*:

> ***Art. 147***. *O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

> *§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e **antes** de notificado o lançamento.*
> *§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.*

Impostos lançados por declaração: II e IE.

OBS1: Apesar de a possibilidade de retificação da declaração estar prevista expressamente para os tributos lançados por declaração, tem-se admitido sua aplicação analógica à declaração necessária nos tributos lançados por homologação (exemplo: IR).

OBS2: **Lançamento por Declaração x Lançamento por Homologação com dever de declarar.** O IR possui a mais famosa das declarações tributárias, no entanto, NÃO se trata de tributo lançado por declaração. No IR, diferentemente, o contribuinte declara não só matéria de fato (rendimentos) como também a **matéria de direito** (deduções etc.). Além disso, após declarar, já recolhe automaticamente o tributo, cabendo à Fazenda tão somente homologar o pagamento. O IR é, pois, um exemplo de **lançamento por homologação.**

Em suma, no lançamento por declaração, declara-se apenas a matéria de fato, enquanto que no lançamento por homologação a declaração é de matéria de fato e matéria de direito.

A grande vantagem do lançamento por homologação em relação ao lançamento por declaração (hoje em desuso) é o fato da maioria da receita tributária ingressar nos cofres públicos sem que o fisco tenha de realizar qualquer procedimento. Basta ao final homologar ou constatar alguma irregularidade na 'malha fina'.

Por declaração: FG → Declaração → Lançamento → Pagamento.

Por homologação: FG → Declaração → Pagamento → Lançamento/Homologação.

4.2. Lançamento por homologação (art. 150 DO CTN)

4.2.1. Considerações iniciais

> ***Art. 150**. O **lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento **sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

O sujeito passivo realiza o fato gerador e faz o pagamento antecipado. O pagamento antecipado não extingue o crédito tributário. A extinção definitiva se dá apenas com a homologação do pagamento (art. 157, VII do CTN). "***Condição resolutiva"***.

Salvo disposição em contrário (em **lei complementar,** obrigatoriamente), essa homologação tem um prazo de 05 ANOS para ser realizada, a contar da data do fato gerador (e não do pagamento!), nos termos do §4º do art. 150.

> ***CTN Art. 150** § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a*

Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na realidade, trata-se de um prazo para a autoridade verificar se o pagamento antecipado foi feito de forma correta. Se dentro desse prazo, a autoridade concorda com o pagamento, a consequência será a homologação expressa. Entretanto, caso a Administração, dentro desse prazo de 05 anos, **não concorde com o valor do pagamento**, não haverá homologação, mas sim a **cobrança do tributo,** através de outra forma de lançamento: **lançamento de ofício**, que veremos abaixo.

Resumo: A homologação tem lugar diante da concordância com o pagamento antecipado. Existem duas formas de homologação.

- **Homologação TÁCITA**: Caracteriza-se pelo silêncio da Administração durante os 05 anos que tinha para homologar, a contar da data do fato gerador. É a forma de homologação que comumente ocorre.

- **Homologação EXPRESSA**: Manifestação expressa da Administração quanto à correção do pagamento realizado. Essa manifestação tem que ser ESPECÍFICA, identificando o sujeito passivo, o fato gerador e a quantia paga (é uma cartinha que a Administração manda). É um caso muito raro de ocorrer. Normalmente, a Administração deixa escorrer o prazo. Um bom e raro exemplo é o caso da restituição de imposto de renda, onde ocorre a manifestação expressa da Administração quanto à concordância com o pagamento realizado, no momento em que restitui.

Art. 150, § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, temos que: Não homologação = não concordância → COBRANÇA DO TRIBUTO.

Pergunta-se: ***Como será realizada a cobrança do tributo? Em qual prazo?***

A resposta dessa pergunta depende do TIPO de lançamento por homologação realizado: existe a **modalidade tradicional/padrão** (literalidade do art. 150) e a **modalidade moderna/sofisticada**.

4.2.1. Lançamento por homologação padrão (extensão da atividade do sujeito passivo na literalidade do art. 150 do CTN)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Trata-se do pagamento antecipado do contribuinte que fica sujeito à homologação. Se o pagamento não é feito ou se é feito incorretamente, nos termos do CTN, esse tributo vai ser exigido pela Fazenda através de outro lançamento: lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

> ***Art. 149***. *O lançamento* ***é efetuado e revisto de ofício*** *pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
> *...*
> *V - quando* ***se comprove omissão*** *ou* ***inexatidão****, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

O lançamento de ofício deve ser realizado dentro de um prazo DECADENCIAL (prazo para lançar). **QUAL É ESSE PRAZO?** Para o STJ, depende da manifestação (pagamento) do sujeito passivo:

- **Pagamento parcial:** prazo do art. 150, §4º do CTN;
- **Inadimplemento total**: Prazo do art. 173, I do CTN;
- **Ocorrência de dolo, fraude ou simulação**: prazo do art. 173, I do CTN.

Vejamos:

1) *Pagamento parcial: prazo do art. 150, §4º do CTN.*

> *Art.150*
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Sujeito passivo realiza o fato gerador, devendo pagar 08 mil. No entanto, no momento do pagamento antecipado, somente 03 mil foram quitados. Surge então a possibilidade de lançamento de ofício para cobrar 05 mil, que deverá ser feito na regra do art. 150, §4º do CTN (dispositivo relativo ao prazo para a homologação do pagamento antecipado) – e terá o prazo de 05 anos a partir do fato gerador.

Fundamento**:** Esse prazo do art. 150, §4º é um prazo que a Administração tem para fiscalizar o pagamento. Logo, é dentro desse prazo que deve ser realizado o lançamento de ofício a fim de cobrar o RESTANTE do valor devido. Ou seja, não realizado o lançamento de ofício nesse prazo, dar-se-á por homologado o pagamento e extinto (pela decadência) o direito de a Administração constituir o crédito tributário relativo a eventual diferença entre o valor que o sujeito passivo pagou antecipadamente e o valor que a Administração entendia devido.

2) *Pagamento inexistente: Prazo do art. 173, I do CTN.*

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
> ***I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;***

Para o STJ é outro prazo, pois **não há pagamento a ser fiscalizado**. Se não há pagamento a ser fiscalizado, não há que se falar em PRAZO para homologar (art. 150, §4º), mas sim em prazo para **lançamento de ofício** para cobrar o valor devido, nos termos do art. 173, I do CTN (regra geral de decadência do Direito Tributário). Assim, o prazo é de 05 anos, contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento PODERIA ter sido efetuado.

Exemplo: Tributo cujo FG se realiza em abril de 2015. O pagamento era para ser realizado em 10 de maio de 2015. No dia 15 de maio, vem a Fiscalização e comprova que o sujeito não pagou. A partir daí, a Fazenda já poderia realizar o lançamento para cobrar o tributo, pois o sujeito já está em mora.

Ou seja, no exemplo acima, a partir do 1º dia de 2016 (exercício seguinte aquele onde poderia ter sido realizado o lançamento) é contado o prazo decadencial de 05 anos para ser efetuado o lançamento de ofício. Assim, à 0h do dia 1º de Janeiro de 2021 decai a Administração do direito de lançar.

3) Ocorrência de dolo, fraude ou simulação: prazo do art. 173, I do CTN.

> ***Art. 173****. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados':*
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Nesses casos, INDEPENDENTEMENTE DE TER OCORRIDO PAGAMENTO, nunca é aplicável o art. 150, §4º, por expressa determinação do próprio dispositivo legal. Aplica-se, então, o art. 173, I do CTN (regra geral). Prazo de 05 anos para lançar de ofício, contados a partir do 1º dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Exemplo: Caso onde o sujeito passivo falsifica os livros fiscais. Mesmo que haja pagamento total do tributo com base nessa falsificação, não se aplica o art. 150, §4º e sim o art. 173, I.

4.2.2. Lançamento por homologação "sofisticado" (extensão da atividade do sujeito passivo na prática do direito tributário)

É aquele em que há o dever do sujeito passivo declarar, para somente em momento POSTERIOR pagar.

Por realizar um fato gerador, nascem duas obrigações tributárias para o contribuinte: acessória (dever de entregar uma declaração) e principal (dever de pagar conforme a declaração realizada). **Essas duas obrigações ficam sujeitas à homologação**.

Obrigação acessória: Dever de declarar que realizou um fato gerador e que, por conta disso, deve um determinado tributo.

Obrigação principal: Dever de pagar o valor declarado.

Se o sujeito passivo faz tudo corretamente (declaração e pagamento), ocorrerá a homologação. Sem problemas.

O problema ocorre quando o contribuinte faz algo errado: **OU** não declara corretamente **OU** não paga corretamente. Qual a consequência nesses casos? Uma COBRANÇA.

Como é feita essa cobrança? Em qual prazo? DEPENDE da declaração.

A declaração, quando feita corretamente, tem como efeito a CONSTITUIÇÃO do crédito tributário. OU SEJA, diante dessa declaração está dispensado o lançamento tributário.

Lembrando: A constituição do crédito tributário implica a declaração do fato gerador e a identificação de todos os elementos da relação jurídica tributária (dever do sujeito passivo; direito do sujeito ativo, tributo).

Há duas possibilidades:

- Declaração correta + pagamento insuficiente ou inexistente;
- Declaração incorreta + pagamento de acordo com a declaração incorreta ou pagamento inexistente.

Vejamos

1) Declaração CORRETA + pagamento INSUFICIENTE ou INEXISTENTE

Como será realizada a cobrança? Como se tem crédito constituído pela declaração correta, não há necessidade de lançamento. Em decorrência disso, a Administração pode proceder diretamente à cobrança judicial (Inscrição em DA → Emissão da CDA → Execução Fiscal). Ou seja, ato contínuo ao pagamento incorreto, pode-se proceder à inscrição em DA.

Em qual prazo poderá ser feita a cobrança? Como não há que se falar em lançamento, não existe a preocupação com a decadência (perda do direito potestativo de lançar). O prazo que importa aqui é o para executar a dívida, qual seja, prazo PRESCRICIONAL (prazo para exigir a prestação do sujeito passivo), previsto no art. 174 do CTN (ver adiante).

> *Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

Sobre o tema, a súmula do STJ: 436.

> ***STJ Súmula: 436*** *A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.*

2) Declaração INCORRETA + pagamento DE ACORDO com a declaração INCORRETA ou pagamento INEXISTENTE

OBS: Finalidade do pagamento de acordo com a declaração errada: nos casos fraudulentos, tem como objetivo escapar da análise superficial da Administração. Fazendo essa forma de pagamento, é muito difícil de a Administração descobrir a fraude (que na realidade é crime tributário).

Nesses dois casos, não podemos dizer que as declarações constituíram crédito tributário, pois foram feitas INCORRETAMENTE. Como será feita a cobrança então?

Nesse caso, é necessário o **lançamento** para constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), com fundamento no art. 149, V do CTN, submetendo-se ao prazo DECADENCIAL do art. 173, I do CTN.

> ***Art. 149.*** *O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
> *...*
> *V - **quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte**;*
>
> ***Art. 173***. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Por que não se aplica o prazo do art. 150, §4º? Não se aplica porque existência de declaração INCORRETA pressupõe a existência de fraude, dolo ou simulação.

4.2.3. "Tese dos 05 + 05"

Vejamos como era a tese antiga da Corte Superior em relação à decadência no lançamento por homologação: Tese dos 05 + 05.

Houvesse ou não pagamento antecipado, a Fazenda teria o prazo de 05 anos (a contar do FG) para "homologar" (fiscalizar) esse pagamento (art. 150, §4º). Escoado o prazo, abrir-se-ia mais 05 anos para que pudesse ser realizado o lançamento de ofício de eventual diferença entre o valor pago e o valor devido.

Fundamento: Pegavam o 5º ano e 364º dia do primeiro prazo e diziam: Aqui poderia ter sido realizado o lançamento de ofício. Em cima disso, aplicavam o art. 173, I, que diz: o lançamento de ofício pode ser feito em 05 anos, a contar do exercício seguinte aquele em que já poderia ter sido realizado.

Ou seja, cumulavam o art. 150, §4º com o art. 173, I do CTN.

Essa tese foi superada.

Agora, se não houve pagamento, ou se no caso de dolo, fraude ou simulação, aplica-se somente o art. 173, I do CTN.

4.2.4. Esquema gráfico sobre as espécies de lançamento por homologação

Espécie de lançamento por homologação	Como cobra? Qual prazo?	Justificativa para as respostas
1º Caso: Lançamento de acordo com a literalidade do CTN (sem dever de declarar). • **Pagamento parcial**	- Como? Constituindo o crédito pelo lançamento de ofício, seguindo-se da cobrança administrativa. - Prazo? Prazo decadencial do art. 150, §4º (05 anos do FG). Este art. se aplica porque diz que terá 05 anos para homologar a partir do fato gerador – afinal, houve pagamento! Deve a administração fiscalizar e homologar ou lançar de ofício, constituindo o crédito.	- Crédito tributário ainda não está constituído, daí a necessidade do lançamento de ofício (art. 149, V). - Prazo do art. 150, pois houve ALGUM pagamento.
1º Caso: Lançamento de acordo com a literalidade do CTN (sem dever de declarar). • **Pagamento inexistente**	- Como? Constituindo o crédito pelo lançamento de ofício, seguindo-se da cobrança administrativa. - Prazo? Prazo decadencial do art. 173, I do CTN (05 anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).	- Crédito tributário ainda não está constituído, daí a necessidade do lançamento de ofício (art. 149, V). - Não houve pagamento, logo não se pode usar o prazo para homologação (não há o que homologar).
1º Caso: Lançamento de acordo com a literalidade do CTN (sem dever de declarar). • **Dolo, fraude ou simulação.**	- Como? Constituindo o crédito pelo lançamento de ofício, seguindo-se da cobrança administrativa. - Prazo? Prazo decadencial do art. 173, I do CTN (05 anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).	- Crédito tributário ainda não está constituído, daí a necessidade do lançamento de ofício (art. 149, V). - Existência de dolo, fraude ou simulação, INDEPENDENTEMENTE de pagamento.
2º Caso: Lançamento 'sofisticado' (há o dever de declarar). • **Declaração correta.** • **Pagamento parcial ou inexistente.**	- Como? Cobrança judicial (DA → CDA → EF). - Prazo? Prazo prescricional do art. 174 do CTN (ação de cobrança do CT).	- Crédito tributário já está constituído pela declaração correta (STJ). - Prazo para cobrança judicial, contado da data prevista para pagamento. Trata-se de prescrição da pretensão de cobrança de crédito já constituído.
2º Caso: Lançamento 'sofisticado' (há o dever de declarar). • **Declaração incorreta.** • **Pagamento incorreto como a declaração ou inexistente.**	- Como? Lançamento de ofício. - Prazo? Prazo decadencial do art. 173, I do CTN (05 anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).	- Crédito tributário ainda não está constituído, pois não houve declaração correta (art. 149, V). - A partir da declaração incorreta pressupõe-se a existência de dolo, fraude ou simulação, INDEPENDENTEMENTE de pagamento.

4.3. Lançamento de ofício (art. 149 DO CTN).

No lançamento de ofício a participação do sujeito passivo é nula ou quase nula. Ocorre nos casos onde a Administração, com base nos dados que possui do sujeito passivo, constitui o crédito tributário através do lançamento.

Duas atividades possíveis: REALIZAÇÃO ou REVISÃO de ofício do lançamento. Em qualquer dos casos, o lançamento fica restrito às hipóteses TAXATIVAS do art. 149 do CTN.

OBS: A revisão de ofício pressupõe um lançamento anterior (de ofício ou não), no qual foi identificado um erro pela Administração. Percebe-se, assim, que qualquer tributo pode vir a ser lançado de ofício.

Exemplo: IR é um imposto lançado por homologação. Entretanto, caso não ocorra o pagamento correto, a Administração procederá a um lançamento de ofício para cobrar o que falta.

> *Art. 149. O lançamento é EFETUADO e REVISTO de OFÍCIO pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

4.3.1. I - Quando a lei assim o determine

Trata-se do tributo que, pelo seu regime legal, está sujeito ao lançamento de ofício. É o típico caso do IPTU e IPVA, onde, com base nos bancos de dados da Administração (exemplo: valor venal do imóvel), é realizado o lançamento tributário.

> *Súmula 397, STJ: o contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.*

4.3.2. II a IV – Quando o lançamento ou revisão de ofício foram realizados tendo em vista uma falha na declaração prestada pelo sujeito passivo

A figura da declaração aparece no "Lançamento por declaração" e na versão sofisticada do "Lançamento por homologação" (lançamento por homologação com o dever de declarar). A revisão ocorre quando houve um lançamento anterior baseado em declaração "falha".

> *II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;* ***Declaração não prestada****.*
> *III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;* ***Omissão ao pedido de esclarecimentos****.*
> *IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;* ***Declaração falsa****.*

4.3.3. V - Quando se comprove omissão ou inexatidão no pagamento dos tributos lançados por homologação

São os casos de pagamento incorreto dos tributos lançados por homologação.

4.3.4. VI - Quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária.

Casos onde o sujeito passivo deixa de cumprir obrigação tributária acessória (exemplo: emissão de nota fiscal).

4.3.5. VII - Quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Um ótimo exemplo de exemplo de simulação é a Evasão Fiscal.

Evasão fiscal	Elisão fiscal
Representa a prática de atos ILÍCITOS visando a economia de tributos. Vale dizer, a redução ou não pagamento de tributo, tendo-se em vista a prática de atos ilícitos (fraude/simulação). Ex.: Empresa A quer vender bem de 1milhão para empresa B. Como afastar a incidência do ITBI? Através da ***operação "casa e separa"***. As empresas procedem à fusão num dia e no outro realizam a cisão, com apenas uma diferença: o imóvel passou de A para B, ao passo que o capital de 1 milhão passou de B para A. Essa operação afasta o ITBI pela imunidade do art. 156, §2º da CF. Na realidade, a fusão e a cisão não passam de negócios simulados. Por conta dessa simulação, é permitida a desconsideração do ato a fim de cobrar o tributo, nos termos do art. 149, VII.	Representa a prática de atos LÍCITOS visando a economia de tributos. Trata-se de um planejamento tributário. Ocorre muito quando profissionais autônomos constituem Pessoa Jurídica para pagar menos tributos. Receita Federal (***Teoria do Propósito Negocial***): Ainda que se trate de ato lícito, essa sociedade não existe de verdade. Por conta disso, a Fazenda defende a desconsideração desses negócios jurídicos, pois não se trata de um negócio jurídico usual. Exemplo: Não é usual uma sociedade de um dentista com um médico (não há convergência de escopo negocial). A PJ só é constituída com a finalidade de economizar tributo, não há propósito negocial (por exemplo: os sócios não são intercambiáveis). A economia lícita de tributos só é aceitável se houver uma justificativa empresarial para a estrutura adotada. O problema é que o art. 149, VII não permitiria a desconstituição desses negócios, tendo em vista sua legalidade. Como saída, foi acrescentado o parágrafo único ao art. 116 (LC 104/2001), que traz a chamada ***norma geral antielisão ou antielisiva***.

Art. 116, Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Dissimulação de FG ou elementos da OT. Constitui a prática de atos lícitos que reduzam o tributo, pela alteração do fato gerador ou elementos da obrigação tributária.

No exemplo acima: Quando o médico constitui sociedade com outro médico, passa a não realizar o FG do IRPF (mas sim do IRPJ); além disso, passa a ser sujeito passivo do IRPJ (e não do IRPF).

Resultado disso: desconsideração dos atos e negócios jurídicos. Entretanto, essa desconsideração deve ocorrer de acordo com procedimento previsto em lei ordinária. Sucede que ainda não existe essa lei no âmbito federal. Houve uma tentativa com uma MP, que ao ser convertida em lei, não reproduziu o procedimento.

Fazenda: Os atos lícitos que reduzem tributos devem ser desconsiderados se não revelarem um propósito negocial. Quando isso ocorre? Nos casos em que não existe nenhum outro motivo para aquele ato, senão a elisão fiscal.

4.3.6. VIII - Quando deva ser apreciado FATO não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Erro de fato. E se for erro de direito, podemos ter revisão (classifiquei errado a infração)? Não.

Nesse sentido:

> *DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. O lançamento do tributo pelo Fisco com base em legislação revogada, equivocadamente indicada em declaração do contribuinte, não pode ser posteriormente revisto. O erro de fato é aquele consubstanciado na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária. Tal erro autoriza a revisão do lançamento do tributo, de acordo com o art. 149, VIII, do CTN. Por outro lado, o erro de direito é o equívoco na valoração jurídica dos fatos, ou seja, desacerto sobre a incidência da norma à situação concreta. Nessa situação, o erro no ato administrativo de lançamento do tributo é imodificável (erro de direito), em respeito ao princípio da proteção à confiança, a teor do art. 146 do CTN. (STJ, AgRg no Ag 1.422.444-AL, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/10/2012).*

Assim, como se percebe, a própria jurisprudência não tem titubeado em reconhecer a inadmissibilidade da alteração do lançamento por erro de direito, conforme se pode ver, aliás, da Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que consagrou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento."

4.3.7. IX - Quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Esses dois incisos tratam de erro, falha ou fraude do agente administrativo encarregado de efetuar o lançamento.

> *Parágrafo único: A revisão só é possível dentro do prazo de decadência.*

Regra óbvia de segurança jurídica.

4.4. Art. 148 do CTN: arbitramento de base de cálculo

> ***Art. 148**. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará aquele valor ou preço**, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações***

ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Ocorre nas situações em que a base de cálculo indicada pelo sujeito passivo não merece fé, ou mesmo quando não exista a declaração pelo sujeito passivo. Assim, cabe à autoridade administrativa arbitrar um valor razoável que servirá como base de cálculo do tributo.

Vejamos o exemplo do II (lançamento por declaração): O importador apresenta a declaração da BC e dos bens. A autoridade olha para a declaração e acha que não corresponde à realidade. Procede então ao arbitramento, e com base nele realiza o lançamento de ofício.

Exemplo de arbitramento no lançamento por homologação (ICMS): Caminhoneiro transportando televisões (FG) com nota fiscal de um valor X. O fiscal ataca o caminhoneiro e arbitra outro valor de base de cálculo e consequente lançamento de ofício.

Característica do arbitramento: possibilidade de contraditório e ampla defesa, tanto na via administrativa quanto na judicial.

4.4.1. Arbitramento de base de cálculo x Regime de pauta fiscal.

	ARBITRAMENTO DE BC	REGIME DE PAUTA FISCAL
UTILIZAÇÃO	Documento que não merece fé.	Muito utilizado no ICMS, representa a fixação de uma BC mínima para certas mercadorias.
MOTIVO	Redução indevida da BC.	Redução indevida da BC (inferior à pauta fiscal).
SOLUÇÃO	Arbitramento da BC feito mediante processo regular, com contraditório e ampla defesa.	Presunção de fraude. Não tem contraditório nem ampla defesa.
		STJ: diz que o regime de pauta fiscal é ilegal, por falta do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Nesse sentido, a súmula 431[1].

[1]**STJ Súmula: 431** *É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.*

4.5. Por ato judicial, no processo trabalhista

Prevista na Constituição Federal e na Consolidação das Leis Trabalhistas.

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:
VIII - a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a , e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

Trata-se de competência menos conhecida, mas também muito importante é a atribuição que a Justiça do Trabalho possui para executar contribuições previdenciárias relacionadas com as sentenças que proferir. Nesta modalidade, é o próprio juiz do trabalho quem promove o lançamento do crédito tributário, de ofício, na sentença.

> *Súmula Vinculante nº 53, STF: A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança a execução de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e acordos por ela homologados.*

Ao condenar o empregador a pagar determinadas verbas de natureza salarial que não foram quitadas, a Justiça do Trabalho já deverá reconhecer também, por via de consequência, que o empregador deveria ter recolhido, sobre essas verbas, as contribuições previdenciárias respectivas. Logo, é permitido que condene o reclamado a pagar tais contribuições, podendo executá-las, ou seja, cobrá-las, de ofício, do empregador. Para o TST e o STF, essa situação se enquadra na competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da CF/88.

5. DECADÊNCIA

5.1. Previsão legal

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública **constituir o crédito tributário** extingue-se após 05 (cinco) anos, contados:*
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
> *II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*
> *Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, **contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação**, **ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento**.*

5.2. Conceito

Decadência é a perda do direito de lançar, ou melhor, é a perda do direito potestativo da Administração constituir o crédito tributário. Ou seja, o prazo de decadência no direito tributário se constitui no prazo que a Administração tem para constituir o crédito tributário. A decadência é regulamentada necessariamente por Lei Complementar Federal (art. 146, III, 'b' da CF/88).

> *CF Art. 146. Cabe à lei complementar:*
> *...*
> *III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
> *...*
> *b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e DECADÊNCIA tributários;*

Essa lei complementar cumpre o papel de norma geral de Direito Tributário, tendo por função uniformizar, estabelecer um padrão para todos os entes da Federação. Qual a LC que tem o papel de uniformizar a decadência no Direito Tributário? CTN.

O prazo de decadência é de 05 anos, porém o termo inicial varia conforme a espécie de lançamento. Vejamos algumas regras nesse sentido trazidas pelo CTN:

5.3. Decadência no lançamento de ofício e no lançamento por declaração (regra geral)

Nesses dois casos a regra da decadência está prevista no art. 173, I do CTN, prazo que é conhecido como a regra geral de decadência no CTN: 05 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Exemplo: Tributo sujeito a lançamento de ofício teve o fato gerador realizado em **1º de janeiro de 2015**. Em **02/02/2015** já seria, em tese, possível que a Administração procedesse ao lançamento, a fim de tornar líquido e certo o crédito tributário. Como a providência já seria possível em 2015, o prazo decadencial começa a contar em 01/01/2016. Dessa forma, a Fazenda tem até o dia 31/12/2020 para realizar o lançamento, uma vez que em 01/01/2021 operar-se-á a decadência do direito de lançar.

Percebe-se que no exemplo a Fazenda teve mais do que 05 anos para lançar, chegando quase a 06 anos.

5.4. Decadência no lançamento por homologação

Varia conforme a espécie de lançamento por homologação:

5.4.1. Lançamento que segue a literalidade do art. 150 do CTN

O prazo decadencial depende da existência de pagamento:

Pagamento parcial: Prazo de decadência do art. 150, §4º do CTN → 05 anos do fato gerador (**mesmo prazo de homologação**).

> *Art. 150 § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Não-pagamento/dolo, fraude, simulação: Prazo do art. 173, I do CTN → 05 anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

5.4.2. Lançamento "sofisticado" (por homologação com dever de declarar)

O prazo decadencial depende da declaração:

Declaração correta: Não há prazo de decadência, pois a declaração correta constitui o crédito tributário. Logo, só há de se falar em prescrição da pretensão de executar a dívida.

Não se fala em decadência para os tributos declarados, mas não pagos, incide a prescrição. Nesse sentido, a Súmula 436 do STJ.

> *Súmula nº 436, STJ: a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.*

Declaração incorreta (dolo, fraude, simulação): Prazo decadencial do art. 173, I do CTN.

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

OBS: O que decai, na realidade, é o direito de a Administração realizar o lançamento de ofício.

Atenção para a Súmula 555 do STJ:

> *Súmula 555-STJ: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

Em outras palavras, se o contribuinte fez a declaração de débito, mas não pagou nada, o crédito tributário já estará constituído e o Fisco poderá cobrar o valor que foi declarado. Isso porque a declaração configura confissão da dívida demonstrando que o sujeito passivo tem ciência de seu dever de pagamento e das consequências decorrentes de sua inadimplência. Assim, não é mais necessário que a Administração Tributária faça lançamento. Ela já poderá inscrever em dívida ativa e ajuizar a execução fiscal.

Reescrevendo a súmula com outras palavras:

> *Nos tributos sujeitos à lançamento por homologação, quando o contribuinte não antecipar o pagamento nem não fizer a declaração do débito, o Fisco terá um prazo decadencial de 5 anos para fazer o lançamento de ofício substitutivo cobrando o valor, sendo que este prazo se inicia em 1º dia de janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.*

5.5. Outras regras de decadência

5.5.1. "Interrupção" do prazo decadencial (Art. 173, II do CTN)

> ***Art. 173**. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

> ***II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.***

O direito de lançar se extingue em 05 anos, contados da decisão definitiva que houver anulado por vício formal o lançamento anteriormente realizado. Trata-se aqui da chamada interrupção da decadência nos casos de **anulação do lançamento por vício formal.**

Exemplo1: Taxa sujeita a lançamento de ofício tem FG em **22/05/2011** (o prazo decadencial tem início, via de regra, em 01/01/2012). Em **31/12/2016** (último dia do prazo) é realizado o lançamento com vício formal (exemplo: autoridade incompetente). Em razão disso, o sujeito passivo apresenta uma impugnação, dando início a um processo administrativo. Desse processo advém a decisão que reconhece o vício formal e anula o lançamento realizado. A decisão administrativa se torna definitiva em **05/05/2017**. A partir dessa data, se inicia novo prazo decadencial de 05 para que seja realizado o novo lançamento.

Essa é a posição da doutrina que vem sendo exigida em concursos.

Luciano Amaro: Além da interrupção do prazo, o dispositivo prevê também a sua suspensão, que ocorre durante o período em que a regularidade do lançamento é discutida no processo administrativo.

Exemplo2: Empresa de outdoor é autuada pelo não recolhimento de ICMS, no valor de 60milhões. Porém, o fiscal, na autuação, não menciona o motivo da autuação. É declarada a nulidade formal e novo prazo recomeça.

ATENÇÃO: O vício deve ser FORMAL; jamais MATERIAL. Não pode o sujeito passivo alegar uma pretensa nulidade do lançamento por entender que naquela situação não incide a cobrança. Isso é um vício material. Requisitos Formais: qualificação do sujeito passivo; assinatura do fiscal; definição do fato gerador etc.

IMPORTANTE: A decisão que interrompe a decadência poder ser tanto administrativa quanto judicial!

5.5.2. Antecipação da contagem do prazo decadencial (art. 173, parágrafo único do CTN)

> ***Art. 173****. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados:*
>
> *...*
>
> ***Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo (direito de constituir o crédito tributário, de lançar) extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.***

O parágrafo único estabelece **outro 'dies a quo'**. E agora, onde se aplica essa regra?

Estabelece o dispositivo que o direito de lançar se extingue definitivamente com o decurso do prazo de 05 anos, contados da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário

pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória ao lançamento. Temos dois posicionamentos sobre o assunto: a posição da doutrina e a posição do STJ.

1ª POSIÇÃO (DOUTRINA): A notificação de início da fiscalização somente é termo inicial da decadência se realizada ANTES do início do prazo previsto no art. 173, I. Vale dizer, a regra é aplicável nos casos em que, durante o prazo compreendido entre o fato gerador e o início do prazo decadencial, a Administração toma qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Exemplo: Tributo sujeito a lançamento por homologação teve FG ocorrido em maio de 2015, porém o pagamento não é realizado na data prevista. O termo inicial da decadência seria 01/01/2016. Porém, pode acontecer de a Receita começar a fiscalizar o fato gerador ocorrido em maio 2015, no próprio ano de 2015 (outubro), vale dizer, antes mesmo de começar o prazo de decadência. Se isso ocorrer, o parágrafo único manda que o prazo decadencial seja antecipado, começando a correr do momento em que a Administração começa a realizar a fiscalização (momento em que o sujeito passivo é notificado no início do procedimento de fiscalização).

Concluindo**:** A regra do parágrafo único só se aplica se a Administração se antecipa no processo de constituição do crédito tributário.

2ª POSIÇÃO (STJ): a notificação de início da fiscalização é termo inicial da decadência, independentemente de ter sido realizada ANTES ou DEPOIS do início do prazo previsto no art. 173, I.

5.5.3. Súmula vinculante n. 8.

> ***STF** SÚMULA VINCULANTE 8 SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

Ratio da Súmula: O STF analisou a possibilidade de os prazos de decadência e prescrição serem regulados por lei ordinária. O objeto de análise foram os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91. Analisou-se a constitucionalidade desses dispositivos.

> *Lei 8.212/91 **Art. 45**. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*
> *II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*
>
> ***Art. 46**. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.*

O STF considerou esses dois dispositivos inconstitucionais, asseverando que os temas prescrição e decadência de tributos são restritos à Lei Complementar. Essa exigência é prevista no art. 146, III, 'b' da CF/88.

> *CF Art. 146. Cabe à lei complementar:*

> *...*
>
> *III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
>
> *...*
>
> *b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e DECADÊNCIA tributários;*

6. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO SUJEITO PASSIVO

Três são as formas: declaração; depósito judicial e DECOMP.

6.1. *Declaração (correta) nos tributos lançados por homologação*

Essa forma já foi estudada. Ver acima. Súmula 436 STJ.

6.2. *Depósito judicial*

Vejamos a seguinte situação:

Sujeito passivo impetra MS preventivo (ANTES do lançamento) alegando que tem o direito de não pagar o tributo, pois a cobrança é indevida etc. No MS o impetrante pede liminar (causa de suspensão da exigibilidade do crédito), que é indeferida. Sobra, então, mais uma opção para o contribuinte conseguir a suspensão da exigibilidade (impedir que a Fazenda o cobre), qual seja, o DEPÓSITO INTEGRAL do valor devido.

Sujeito passivo realiza o depósito judicial. O objetivo do depósito é suspender a exigibilidade do crédito tributário até que advenha uma decisão definitiva na ação judicial. Consequência da suspensão: Impedir a cobrança. Toda vez que existe suspensão da exigibilidade, o tributo não pode ser cobrado.

> *CTN Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
>
> *...*
>
> *II - o depósito do seu montante integral;*

Ao fim de 08 anos, é proferida a sentença do MS, DENEGANDO a ordem. O que ocorre? Ao proferir a sentença, o juiz declara que o tributo é devido. Como o valor já estava depositado, o que ocorrerá é a conversão do depósito em renda para o sujeito ativo do tributo.

O contribuinte então alega: durante esses 08 anos, com o fato gerador já realizado, a Fazenda não realizou o lançamento. Não o fazendo, não constituiu o crédito, não garantiu o seu direito de futura cobrança, e, consequentemente, operou-se a decadência, de forma que a conversão do depósito em renda será indevida. Fundamento: A suspensão da exigibilidade não impede o lançamento; impede apenas a cobrança. Ao não realizar o lançamento, a Fazenda chupou bala e teve seu crédito 'extinto' pela decadência.

Essa tese do contribuinte chega ao STJ que assim decide: "não senhor, contribuinte. O fato de o senhor ter realizado o depósito integral do valor e o Fisco ter aquiescido (expressa ou tacitamente) com esse montante, implica na constituição do crédito tributário".

Ou seja: O depósito do contribuinte é mais uma **forma de constituição do CT**. O STJ equipara esse depósito integral com a declaração correta realizada no lançamento por homologação com dever de declarar (o lançamento "sofisticado").

Concluindo: Depósito judicial integral nas ações preventivas constitui, por si só, o crédito tributário, dispensando a Fazenda de realizar o lançamento.

Reiterando:

Genericamente: o STJ reconhece a não afetação do prazo de decadência. Conclusão: existe o dever de lançar para evitar a decadência.

Caso específico do depósito judicial: STJ afirma ser o depósito hipótese de constituição do crédito tributário, isso porque se equivale à declaração dos tributos lançados por homologação.

Conclusão: não há de se falar em dever de lançar ou mesmo em decadência.

6.3. Declaração de compensação de tributos federais (DECOMP)

6.3.1. Noção geral

Prevista no art. 74 da Lei 9.430/96, trata-se da declaração de compensação de tributos federais. FRISE-SE: Somente tem aplicação no âmbito federal.

A compensação ocorre quando o sujeito passivo compensa um crédito (vencido ou vincendo) que tem para com a Fazenda (tributo recolhido em valor superior ao devido, por exemplo) com um débito tributário vencido (tributo vencido). Ao invés do contribuinte pedir o dinheiro de volta, ele espera e compensa seu crédito com a dívida.

A compensação é causa de extinção do crédito prevista no art. 170 do CTN, que exige para sua ocorrência a regulamentação em lei.

> *Art. 170. A lei PODE, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

Cada ente pode estipular a compensação no seu âmbito. Na esfera federal é a Lei 9.430/96, que em seu art. 74 assim dispõe:

> *Lei 9.430/96 Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*
> ***§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.***

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Desde que sejam tributos ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita, pode compensar qualquer tributo federal com qualquer tributo federal.

6.3.2. Procedimento da compensação

1) Sujeito passivo identifica seu crédito e o débito com a Fazenda;

2) Deve apresentar uma declaração de compensação (DECOMP). Nessa declaração, o contribuinte deve declarar o crédito que tem (exemplo: IR), e o débito com o qual deseja realizar a compensação (exemplo: COFINS);

3) Feito isso, o contribuinte, sozinho, realiza a compensação. Quando ele faz esse encontro de contras, significa que ele está pagando a COFINS com o crédito do IR. Essa compensação, por ser feita sozinha, não é apta a extinguir o débito tributário da COFINS desde já; deve haver uma homologação da Fazenda.

4) A Fazenda tem 05 anos para fazer essa a homologação da compensação, a contar da entrega da DECOMP. Duas coisas podem acontecer:

   4.1) Transcorre o prazo de 05 anos e a Fazenda CALA. Dá-se a homologação tácita e a consequente extinção do crédito tributário (bem parecido com o **lançamento por homologação**).

   4.2) Nesse período de 05 anos, a Administração manda para o contribuinte a não concordância com a compensação, dizendo: o crédito do IR alegado não existe. Quando a Fazenda faz isso, desqualificando o crédito, a consequência é deixar a COFINS em aberto, sem pagamento. Assim, ao mandar a não concordância, a Administração manda junto a cobrança da COFINS. Diante disso, o contribuinte tem duas possibilidades:

      4.2.1) **Paga** e **extingue** o crédito tributário;

      4.2.2) Se não quiser pagar, terá 30 dias para apresentar uma 'manifestação de inconformidade', onde vai discutir se o crédito tributário é ou não devido. Essa manifestação dá início ao processo administrativo que implica em **suspensão da exigibilidade do crédito** (ver adiante).

Há que se frisar que o sujeito passivo simplesmente fica inerte diante da não concordância (não se manifesta no prazo de impugnação), a Administração poderá desde já inscrever o débito em dívida ativa, emitir a CDA e proceder à execução, tudo isso sem ter realizado o lançamento. Por quê? Pois a DECOMP é considerada um instrumento idôneo para constituição do crédito tributário.

Ora, se na DECOMP o contribuinte diz exatamente quanto deve, e a Fazenda não questiona esse valor, o crédito está desde já constituído (como se fosse uma declaração correta no lançamento por homologação), não havendo que se falar em lançamento.

OBS:

DECLARAÇÃO (CORRETA) DE TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO	DECLARAÇÃO INFORMANDO A COMPENSAÇÃO
Objetivo: declarar a ocorrência do FG e informar o valor devido de tributo.	Objetivo: declarar a existência de crédito que será utilizado para quitação de débito (pretensão de extinção do crédito tributário).
STJ: essa declaração constitui o crédito tributário, dispensada a esfera administrativa (ou seja, dispensado lançamento de ofício).	STJ: constitui o crédito tributário apenas se respeitado e desenvolvido o contraditório e ampla defesa na esfera administrativa.

7. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN, art. 151)

7.1. Introdução

A constituição do crédito tributário tem como efeito tornar a obrigação tributária certa, líquida e EXIGÍVEL. A exigibilidade impõe o dever de adimplemento ao sujeito passivo e, em caso de não cumprimento da prestação, possibilita à Fazenda promover a execução da dívida.

Existem hipóteses onde a possibilidade de promoção dos atos de cobrança do Crédito Tributário por parte da Fazenda fica suspensa, vale dizer, a Administração Tributária fica impedida de cobrar o crédito (dar início a uma execução). São estes casos que configuram as denominadas hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, previstas exaustivamente no art. 151 do CTN, in verbis:

> ***Art. 151***. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
> *I - moratória;*
> *II - o depósito do seu montante integral;*
> *III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*
> *IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*
> *V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;*
> *VI – o parcelamento.*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

Duas observações:

- **COBRANÇA não se confunde com LANÇAMENTO.** Existe a possibilidade de a exigibilidade do crédito ser suspensa sem ao menos ter ocorrido sua efetiva constituição, como no caso da liminar concedida em MS preventivo. Nessa hipótese, diante da suspensão, a Administração pode (e deve) realizar o lançamento, pois a suspensão se refere à possibilidade de cobrança e não à possibilidade de constituição do crédito tributário. Nesse lançamento, no entanto, não poderá vir definido prazo de pagamento, tampouco previsão de penalidade para descumprimento, devendo, ainda, ao final do documento constar a expressão "suspenso por medida judicial". E nem poderia ser diferente. Se a Administração

fosse impedida de constituir o crédito tributário, isso poderia resultar na consumação do prazo decadencial e na consequente extinção do crédito.

- **Subsistência das obrigações acessórias.** Ainda que a suspensão da exigibilidade impeça a cobrança do crédito (ou seja: libere temporariamente o sujeito passivo de cumprir a obrigação principal), ela não afasta o dever de cumprimento das obrigações acessórias (art. 151, parágrafo único). Exemplo: Mesmo que eu consiga a suspensão da exigibilidade do IR, eu devo realizar a declaração (obrigação acessória).

> *CTN Art. 151 Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.*

7.2. Efeitos da suspensão da exigibilidade

Genericamente o efeito é impedir a cobrança, no entanto esse impedimento tem consequências nos prazos de decadência e prescrição. Essas consequências variam conforme o momento de obtenção da suspensão da exigibilidade:

7.2.1. Suspensão ANTES da constituição do crédito tributário

Exemplo1: Liminar concedida em MS preventivo.

Depois de 08 anos, é proferida a sentença do MS denegando a ordem e cassando a liminar. Resultado: tributo devido!

Como já vimos, a suspensão da exigibilidade não impede a constituição do crédito tributário, vale dizer, não afeta a decadência. Logo, o lançamento DEVE ser realizado pelo fisco, sob a pena de decair do direito. Se o fisco não realiza o lançamento durante esses 08 anos, surge como consequência a DECADÊNCIA, SALVO em duas oportunidades:

a) Quando ocorrer depósito judicial integral, que dispensa o lançamento;

b) Pela declaração do sujeito passivo nos tributos lançados por homologação (levando em conta que as obrigações acessórias subsistem mesmo com a suspensão da exigibilidade do crédito).

Exemplo: Liminar concedida em 20/10. Fato gerador ocorre em 10/11. Ao realizar o fato gerador, nascem duas obrigações tributárias: uma acessória (dever de declaração) e uma principal (dever de pagar o que foi declarado). Com a liminar em vigor (que suspende a exigibilidade) ele não precisa pagar o tributo. Entretanto, a obrigação acessória (**declaração**) continua existindo (art. 151, parágrafo único). Dessa forma, ele faz a declaração, devendo constar dela que o crédito está suspenso por medida judicial. Passados 08 anos vem a sentença denegatória. Pode o sujeito passivo alegar decadência, por não ter ocorrido lançamento durante esses 08 anos? NÃO. Nesse caso, não há que se falar em decadência, pois **a sua declaração já constituiu o crédito tributário**. Assim, não há que se falar em dever de lançar.

Concluindo e retomando: a suspensão antes da constituição do crédito não afasta a necessidade dessa constituição (pelo lançamento), correndo, inclusive, o prazo de decadência.

Porém, nesse caso podem ocorrer duas situações onde a Fazenda NÃO precisará constituir (lançar), pois o CT estará automaticamente constituído:

a) Depósito integral;

b) Declaração do contribuinte nos tributos lançados por homologação (obrigação acessória que subsiste mesmo com a suspensão da exigibilidade do crédito).

7.2.2. Suspensão DEPOIS da constituição do crédito tributário

Exemplo: O crédito tributário já está constituído. O contribuinte impetra MS e obtém medida liminar. Aqui não há mais preocupação com a decadência (**pois já há constituição**); somente com a prescrição.

Quando começa a correr o prazo de PRESCRIÇÃO? Conforme o art. 174 do CTN, o prazo para a cobrança judicial do crédito é de 05 anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário.

> *Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua **constituição definitiva**.*

Atenção: constituição definitiva não se confunde com constituição do crédito.

O que é, então, **constituição DEFINITIVA**? É o momento onde se dá a imutabilidade do crédito na esfera administrativa. Essa imutabilidade pode ocorrer de duas formas:

a) Não impugnação do lançamento no prazo de 30 dias ou;
b) Término do processo administrativo iniciado pela impugnação.

Vejamos:

1º Caso: constituinte recebe a notificação do lançamento. Não faz nada (não impugna e nem paga). Nesse caso, a constituição definitiva se dá no 31º dia após o lançamento (momento no qual ocorre a imutabilidade do crédito na esfera administrativa). Nesse momento, começa a correr a prescrição.

2º Caso: contribuinte recebe a notificação do lançamento. Apresenta impugnação ao lançamento, o que dá início a um processo administrativo. Findo o processo, chega-se a uma decisão final. Atingindo essa decisão final é que ocorre a constituição definitiva do CT (apenas com essa decisão final é que surge a imutabilidade do crédito tributário na esfera administrativa). Somente, nesse momento, começa a correr o prazo de prescrição. Ver quadro sinóptico abaixo.

Ou seja, a liminar concedida em MS (pós-constituição do crédito) pode afetar de DUAS formas o prazo de prescrição, a depender de ter sido concedida ANTES ou DEPOIS da constituição DEFINITIVA do crédito tributário.

1º Caso: liminar em MS (suspensão da exigibilidade) concedida DEPOIS da constituição (lançamento) e DEPOIS da constituição definitiva, ou seja, com a prescrição já em curso.

Efeito da liminar nesse caso: **SUSPENDE** o prazo de prescrição.

Nada mais lógico: Enquanto a Fazenda fica impedida de cobrar, o prazo de cobrança não pode correr. No momento em que não mais existir a suspensão da exigibilidade (exemplo: liminar cassada na sentença do MS), o prazo de prescrição retoma o seu curso.

2º Caso: liminar em MS (suspensão da exigibilidade) concedida DEPOIS da constituição (lançamento), porém ANTES da constituição definitiva, ou seja, antes de começar a correr o prazo prescricional.

Efeito da liminar nesse caso: **DIFERE/POSTERGA** o início do prazo para o momento em que a suspensão da exigibilidade não mais existir (momento em que for cassada a liminar).

7.3. Quadro sinóptico

EFEITOS DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ANTES da Constituição do CT	**DEPOIS da constituição do CT**
Não afetam a **DECADÊNCIA**, portanto persiste o dever da Administração de lançar. Exceções: Dois casos onde se dispensa o lançamento: 1) **Depósito judicial integral**, que, por si só, constitui o crédito; 2) **Declaração no lançamento por homologação**, que também constitui o crédito. Lembrando que as obrigações acessórias subsistem à suspensão da exigibilidade do crédito.	Relacionados ao prazo de PRESCRIÇÃO: Os efeitos da suspensão concedida DEPOIS da constituição "não definitiva" podem ser dois: 1) DEPOIS da constituição DEFINITIVA: SUSPENDE a prescrição que já estava em curso, até o momento em que persiste a suspensão da exigibilidade. 2) ANTES da constituição DEFINITIVA: POSTERGA/DIFERE o início do prazo para o momento em que termina a suspensão da exigibilidade.

8. HIPÓTESES ESPECÍFICAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As hipóteses que veremos aqui são:

1) Moratória;
2) Parcelamento;
3) Depósito integral;
4) Recurso e processo administrativo;
5) Liminar em MS e tutela antecipada em ações ordinárias.

8.1. Moratória

8.1.1. Previsão legal

> ***CTN Art. 151****. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
> *I - moratória;*
>
> ***Art. 152.*** *A moratória somente pode ser concedida:*
> ***I - em caráter geral:***

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;
II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.
Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

***Art. 153**. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:*
I - o prazo de duração do favor;
II - as condições da concessão do favor em caráter individual;
III - sendo caso:
a) os tributos a que se aplica;
b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;
c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

***Art. 154.** Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.*
Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

***Art. 155.** A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:*
I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.
Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

8.1.2. Noções gerais

A moratória é a primeira causa de suspensão da exigibilidade regulada diretamente pelo próprio CTN (art. 152).

Trata-se de um benefício que representa uma dilação/ampliação do prazo de pagamento do tributo, devendo ser concedido SEMPRE por **lei específica do ente tributante**.

A moratória pode ser em caráter geral e em caráter individual.

- Moratória em caráter GERAL: É aquela onde a lei objetivamente dilata o prazo para o pagamento do tributo, beneficiando a generalidade de sujeitos passivos, sem que estes precisem comprovar qualquer requisito pessoal. Exemplo: a União, em decorrência da crise econômica mundial, edita lei concedendo prazo dilatado para o pagamento da COFINS.

- Moratória em caráter INDIVIDUAL: A lei institui o benefício em favor de um grupo determinado de sujeitos passivos, os quais devem comprovar que se encaixam dentre os beneficiários e somente depois, mediante despacho administrativo, fazem jus ao benefício. Exemplo: moratória em favor dos produtores de vinho da serra gaúcha, em virtude de variações de temperatura na região que devastaram com as videiras.

> ***CTN Art. 152****. A moratória somente pode ser concedida:*
> *I - em caráter geral:*
> *a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;*
> *b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;*

IMPORTANTE: A União pode conceder moratória de tributos estaduais e municipais, desde que conceda a mesma moratória aos seus tributos. É a chamada **MORATÓRIA HETERÔNOMA**.

Muitos entendem que esse dispositivo não foi recepcionado pela CF/88, que não mais prevê a hierarquia entre os entes da Federação. Princípio da igualdade entre os entes federativos. No entanto, não há qualquer decisão do STF nesse sentido.

> *II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.*

Conforme dispõe o art. 152, parágrafo único, do CTN é possível que a moratória seja aplicada de maneira "desigual", desde que a finalidade seja lícita. O ente pode conceder a moratória apenas para uma determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que expediu a lei, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

> *Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.*

Conforme o art. 154, salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo. Vale mencionar ainda que a moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

> ***Art. 154.*** *Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.*
> *Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.*

Por fim,

> *Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:*
> *I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;*
> *II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.*
> *Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.*

8.2. Parcelamento

8.2.1. Previsão legal e noções gerais

> ***Art. 151****. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
> *...*
> ***VI – o parcelamento****.*

Até 2001 o parcelamento era tido como uma espécie de moratória, baseada no art. 153, III, 'b' do CTN:

> ***CTN Art. 153****. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:*
> *III - sendo caso:*
> *b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;*

O parcelamento era chamado de "moratória parcelada", pois, na realidade, tal como na moratória, havia uma redefinição dilatória do prazo para pagamento do tributo. Exemplo: a lei confere novo prazo para pagamento de tributo vencido, em X parcelas.

No entanto, com a LC 104/01, o parcelamento foi acrescentado expressamente às causas de suspensão de exigibilidade do crédito, sob a disciplina do art. 155-A do CTN:

> ***Art. 155-A****. O* ***parcelamento*** *será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.*
> *§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.*

> ***§ 2º Aplicam-se, <u>subsidiariamente</u>, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.***
> *§ 3º Lei específica disporá sobre as **<u>condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.</u>***
> *§ 4º A **inexistência da lei específica a que se refere o § 3o deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica**.*

8.2.2. Disciplina legal

- O parcelamento deve ser previsto em lei específica do ente federado que tem competência para tributar;
- A regra é a incidência de juros e multa: é o fundamento legal para a NÃO aplicação dos benefícios da ***denúncia espontânea*** quando há parcelamento no lugar do pagamento (ver acima).
- Disciplina complementar na moratória: aplicam-se subsidiariamente as regras da moratória;
- As pessoas jurídicas em processo de recuperação judicial terão um parcelamento próprio, definido por lei específica do ente. Ou seja: Cada ente tem sua lei específica tratando do parcelamento de forma geral; e cada ente pode ter ainda uma lei mais específica ainda tratando do parcelamento da recuperação judicial.

8.2.3. Diferença para a moratória

Esta decorre de eventos fortuitos ou força maior; o parcelamento é instituto de verdadeira política tributária.

OBS: Aplica-se ao parcelamento em caráter individual o previsto para a moratória no art. 155 do CTN (ver acima).

<u>IMPORTANTE</u>: O deferimento do pedido de parcelamento é causa de suspensão do crédito tributário e, consequentemente da prescrição que já corre desde a constituição definitiva do crédito. O curioso é que o pedido de parcelamento (por representar uma espécie de reconhecimento da dívida) se enquadra na previsão do art. 174, IV, como causa interruptiva da prescrição.

> *Art. 174*
> *Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*
> *IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.*

8.3. <u>Depósito integral</u>

8.3.1. Previsão legal e regras gerais

> ***Art. 151**. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
> *...*
> ***II - o depósito do seu montante integral;***

De acordo com o STJ, é direito subjetivo do contribuinte.

Se o depósito não for INTEGRAL, não ocorre a suspensão da exigibilidade. O CTN não especifica que o depósito deva ser judicial (no bojo de uma ação judicial), logo se entende que também pode ocorrer o depósito administrativo como causa de suspensão (no bojo de uma impugnação administrativa).

Optando pela via administrativa, a própria impugnação, que deflagra o processo, é uma causa de suspensão da exigibilidade (como veremos adiante). **Portanto, a única utilidade do depósito administrativo é a não incidência de juros de mora.**

Ao final do litígio (judicial ou administrativo), o valor depositado vai para o Fisco (conversão em renda) ou para o contribuinte (levantamento do depósito), conforme a procedência ou não da pretensão do sujeito passivo.

Vencendo a disputa, o contribuinte faz jus ao levantamento, mesmo que possua outras dívidas tributárias em aberto com o Fisco. A decisão irreformável que confere razão ao contribuinte é causa de extinção do crédito tributário: se judicial, nos termos do art. 156, X; se administrativa, nos termos do art. 156, IX.

> *Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*
>
> *...*
>
> *IX - a **decisão administrativa irreformável**, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;*
>
> *...*
>
> *X - a **decisão judicial passada em julgado**.*

A improcedência do pleito do contribuinte, e a consequente conversão do depósito em renda dão causa à extinção do crédito tributário.

OBS: Também ocorre a conversão em renda do depósito quando a decisão judicial extinguir o feito **sem julgamento de mérito**. Razão: O CTN prevê como hipótese de levantamento apenas a decisão judicial favorável ao contribuinte transitada em julgado.

Conforme a Súmula 112 do STJ, "somente suspende a exigibilidade do crédito tributário o depósito realizado em dinheiro".

Lembrando: O depósito judicial também pode ocorrer ANTES da constituição do crédito. É o caso do depósito do montante nas ações judiciais preventivas (ANTES do lançamento). Esse depósito, conforme já afirmamos, desde que aquiescido pelo Fisco (expressa ou tacitamente) tem o condão de **constituir o crédito tributário**, dispensando a necessidade de realização de lançamento de ofício para ilidir a decadência.

8.3.2. Conclusões sobre o depósito

- O depósito tributário, em montante integral, não se confunde com o depósito regido pelas normas do direito civil;
- Trata-se de direito subjetivo do contribuinte;
- Suspende-se a exigibilidade das verbas decorrentes da sucumbência, enquanto se discute o débito;

- Pode ser feito pela via judicial ou administrativa;
- Não demanda ação autônoma para tanto;
- Deve ser feito antes do trânsito em julgado da sentença de mérito;
- Deve ser integral e em dinheiro;
- Não é pressuposto para o exercício da ação anulatória ou declaratória de inexistência do débito tributário;
- Só há levantamento do valor depositado caso haja o julgamento pela procedência da ação do contribuinte;
- Não há levantamento na hipótese de julgamento sem a resolução do mérito;
- O depósito integral torna desnecessário o lançamento do tributo.

8.3.3. Distinção entre medida liminar e depósito do tributo controvertido

A medida liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do CT, INDEPENDENTEMENTE do depósito do tributo controvertido; se o juiz condiciona a concessão da medida liminar à realização do depósito, está, na verdade, **indeferindo a medida liminar.**

8.3.4. Depósito judicial X Depósito recursal

Não confundir o depósito integral do montante devido (ora estudado) com o chamado depósito recursal. Esse último (que nada tem a ver com o depósito integral) acontece no bojo de um processo administrativo, como uma condição de admissibilidade do recurso. Na esfera federal, o recurso administrativo é denominado recurso voluntário, previsto no art. 33 do Dec. 70.235/72. Na redação original do decreto, a admissibilidade do recurso interposto dependia do recolhimento de 30% de crédito tributário, era o denominado depósito recursal.

Posteriormente, por MP, alteraram o Decreto permitindo que além do recolhimento, fosse também permitido ao contribuinte arrolar bens no valor de 100% do crédito, como condição de admissibilidade do recurso. Em nova alteração, foi permitido ao contribuinte o arrolamento que correspondesse a 30% do crédito a título de depósito recursal. Arrolamento de bens: Nada mais é do que uma lista de bens que demonstrasse a capacidade de pagar o crédito.

Foi ajuizada ADI no STF contra essa necessidade de depósito como condição de admissibilidade do recurso. Num primeiro momento, o STF negou a liminar, definindo que essa necessidade de pedágio para recorrer não ofendia o contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV da CF). Sepúlveda Pertence: O contraditório e a ampla defesa são garantidos no momento em que é facultado ao contribuinte impugnar o lançamento. Além disso, a CF não garante direito ao duplo grau de processo administrativo.

No entanto, no mérito, com uma nova composição da Corte, a situação se inverteu e o STF definiu que tanto o depósito de 30% quanto o arrolamento de bens eram inconstitucionais, por ofenderem os princípios da ampla defesa, contraditório, isonomia e direito de petição (ADI 1976).

Isonomia: A pessoa que não tivesse recursos não poderia se defender, enquanto o cidadão com recursos na mesma situação poderia recorrer.

Direito de Petição: Possibilidade de o contribuinte alegar perante a Administração a sua inconformidade com o lançamento realizado, independentemente de qualquer pagamento.

Contraditório e ampla defesa: Em sua acepção substantiva, é desproporcional e desarrazoada a limitação imposta pelo depósito ao direito à ampla defesa.

Por fim, o STF editou a SV 28.

> *Súmula Vinculante nº 28, STF: É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.*

8.4. Recurso e processo administrativo

8.4.1. Previsão legal e noções gerais

> ***Art. 151.*** *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
> *...*
> ***III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;***

O simples fato do sujeito passivo se insurgir administrativamente contra o lançamento já suspende a exigibilidade do crédito tributário. A **impugnação ao lançamento** pode ser enquadrada dentro do gênero 'reclamações' (ver Administrativo: processo administrativo, recursos em espécie). Tem ela o condão de deflagrar um litígio administrativo, que culminará em uma decisão de 1ª instância, a qual será passível de recurso, se cabível na legislação pertinente (lei que regulamenta o processo administrativo tributário do respectivo ente).

A lei do PAF nasceu como Decreto nº 70.235/72, mas tem status de lei ordinária.

• Prazo para defesa administrativa – 15 dias

• Prazo para defesa na esfera Federal – 30 dias

> *Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

Por força do princípio do diálogo das fontes, aplica-se o art. 15 do CPC, o prazo de 30 dias deve ser contado em dias úteis, utilizando-se o NCPC.

Decisão administrativa: art. 24 da Lei 11.457/07.

É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

> *Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.*

Os recursos administrativos tributários **obrigatoriamente devem ter efeito suspensivo**, não podendo os entes dispor de forma diversa, sob pena de contrariar a disposição do CTN, que por ser norma geral, deve ser obedecida pelas normas locais.

Além disso, tanto os recursos quanto reclamações devem ser obrigatoriamente tempestivos, vale dizer, recurso ou impugnação ao lançamento **intempestivo** não suspende a exigibilidade do crédito tributário.

> *Súmula 411, STJ: É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.*
> *Súmula Vinculante nº 21, STF: É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.*
> *Súmula nº 373, STJ: É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.*

8.5. Liminar em MS e tutela antecipada em ações ordinárias

8.5.1. Previsão legal e noções gerais

São os casos onde o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ingressa com medida judicial a fim de evitar que o Fisco o execute pelo não pagamento de determinado tributo que considera indevido.

> ***CTN Art. 151.*** *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
> ***...***
> ***IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.***
> ***V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;***

8.5.2. Efeitos: antes de depois da constituição do CT

Nesses dois casos, devemos atentar para o momento da concessão da medida. Como já é sabido, nessas hipóteses a suspensão da exigibilidade pode ocorrer até mesmo ANTES da constituição do crédito tributário.

Se for ANTES da constituição, NÃO há efeitos sobre a **decadência**, pois permanece o dever da administração de lançar o tributo. Salvo duas exceções já vistas acima: depósito integral e declaração em tributos lançados por homologação, casos em que o crédito estará constituído sem a necessidade de lançamento.

Se for DEPOIS da constituição do crédito, PRODUZ EFEITOS sobre a **prescrição**, que variam conforme o momento:

- Se a medida for concedida antes da constituição definitiva, ocorre a postergação do início do prazo prescricional;
- Se a medida for concedida depois da constituição definitiva (prazo já correndo), a prescrição é suspensa.

8.5.3. Incidência sobre a multa de mora

Vale lembrar ainda que o momento da concessão da liminar também influi na incidência da **multa de mora** por conta da eventual e futura cassação da medida. Vejamos as possibilidades:

Exemplo: MS preventivo impetrado antes mesmo do FG.

- Concessão da liminar em 10/11/2015.
- FG realizado em 13/11/2015. Como tem uma liminar, não será preciso pagar o tributo.
- Em 20/10/2016 a liminar é cassada. Consequência: O tributo passa a ser devido, ou seja, o sujeito passivo passa a ter o dever de pagar.

Como o vencimento se deu há algum tempo (é anterior à cassação da liminar), surge a dúvida: o pagamento do tributo deve ser acrescido de multa de mora (relativa ao interregno entre o vencimento da obrigação e a cassação da liminar)? Nesse caso específico, tendo em vista que no momento da concessão da liminar o contribuinte ainda não estava em mora (sequer havia realizado o FG), não há que se falar em multa de mora.

Assim, podemos esquematizar da seguinte forma:

- Quando a liminar é concedida <u>ANTES do vencimento do tributo</u> (antes da configuração da mora), não há que se falar em pagamento de **MULTA de mora** quando do momento da cassação da liminar. Os **JUROS**, porém, **sempre são devidos, pois tem natureza remuneratória**.
- Quando a liminar é concedida <u>APÓS o vencimento do tributo</u> (quando o contribuinte já está em mora), no momento de sua cassação é devida a **MULTA de mora**. Porém, a multa devida compreenderá somente o período entre o vencimento do tributo (início da mora) e a concessão da liminar (momento onde tanto a exigibilidade do tributo quanto a mora são suspensos). Os **JUROS remuneratórios** também são devidos.

OBSERVAÇÃO*:* Na esfera federal (TÃO SOMENTE) há uma previsão específica e mais benéfica para os contribuintes, no art. 63, §2º da Lei 9.430/96, in verbis:

> ***Art. 63,*** *§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar <u>INTERROMPE</u> a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial,* ***<u>até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição</u>****.*

Ou seja, a suspensão da mora persiste até 30 dias depois de publicada a decisão que cassou a liminar, ao contrário da regra geral, onde já no momento da cassação da liminar resta extinta a suspensão da mora.

Repise-se: A MULTA DE MORA é exigível?

- Não, se a liminar/tutela antecipada tiverem sido concedidas antes do vencimento do tributo.
- Sim, se a liminar/tutela tiverem sido concedidas após o vencimento do tributo (com o tributo em aberto).
- Esfera Federal: Se a liminar/tutela forem posteriores ao vencimento, não incide multa de mora desde a concessão da liminar até 30 dias após a cassação.

E os JUROS DE MORA? Sempre incidem, pois têm natureza remuneratória. Na esfera federal, os juros são calculados pela taxa SELIC.

9. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN, art. 175)

9.1. Previsão legal

> *Art. 175. Excluem o crédito tributário:*
> ***I - a isenção;***
> ***II - a anistia.***
> *Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.*

9.2. Aspectos gerais

O sujeito passivo, ao realizar o FG, faz com que nasça, ex lege, a obrigação tributária, que corresponde a um dever do sujeito passivo. A esse dever corresponde um direito, qual seja, o Crédito Tributário, que depende de constituição (pelo lançamento).

A EXCLUSÃO do crédito tributário é exatamente um mecanismo que **IMPEDE a realização do lançamento, de forma que não surgirá o CT**, não existindo, portanto, obrigação de pagamento.

Ou seja, o sujeito passivo realiza o fato gerador, nasce a obrigação, mas a Administração não constitui o crédito, devido a hipóteses **previstas em lei** que a impedem de realizar o lançamento.

Excluir o crédito tributário é impedir a sua constituição. Dois são os casos de exclusão do crédito tributário: Isenção e Anistia.

a) Isenção: Representa uma dispensa legal de pagamento de tributo.
b) Anistia: Representa uma dispensa legal de pagamento de penalidades.

Importante: Em qualquer dos casos, as obrigações tributárias acessórias persistem.

9.3. Isenção

9.3.1. Noções gerais

A isenção é a dispensa legal do pagamento de um tributo. Representa uma opção do ente da federação relativa ao não exercício da competência tributária.

Por exemplo, a União tem sua competência tributária prevista no art. 153 da CF, o qual prevê a possibilidade de instituição do IPI, entre outros tributos.

OBS: sempre lembrando que a competência é limitada pelas imunidades, que dizem até onde a União pode na instituição de tributos (exemplo: União não pode cobrar IPI sobre livros). Ou seja, a competência representa uma combinação entre o poder de tributar (art. 153) versus as imunidades (limitações ao poder de tributar), previstas genericamente no art. 150, VI. O resultado dessa operação nos dá o campo de competência.

Dentro desse campo de competência para a tributação de produtos industrializados, encontra-se a possibilidade de a União tributar a venda de veículos (salvo imunidades). Pode, então, a União olhar para esse campo de competência e resolver não tributar os veículos, concedendo a

isenção. É uma opção da União. Dessa forma, apesar de ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, a união estará impedida, **por sua própria opção**, de lançar o IPI. A isenção é uma opção do ente pelo não exercício da competência tributária plena. O ente poderia tributar, mas num caso específico resolve não tributar.

9.3.2. Revogação da isenção

Se a isenção é uma OPÇÃO, ela pode ser revogada. Duas questões surgem quanto à possibilidade de revogação da isenção:

1) Princípio da anterioridade;
2) Direito adquirido.

Vejamos:

1) Princípio da anterioridade

Nos casos de revogação, o princípio da anterioridade deve ser respeitado? A anterioridade se aplica à instituição e majoração de tributo (art. 150, III, ‘b’ e ‘c’; art. 195, §6º). A questão que surge é a seguinte: ***revogar a isenção equivale a INSTITUIR ou AUMENTAR tributo?***

STF: Revogar isenção NÃO EQUIVALE a instituir ou majorar tributo, logo não há que se falar em observância ao princípio da anterioridade (RE 204.062).

EXCEÇÃO: art. 104, III do CTN.

> ***CTN Art. 104***. *Entram em vigor no* ***primeiro dia do exercício seguinte*** *àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a* ***impostos sobre o patrimônio ou a renda****:*
>
> *...*
>
> *III - que* ***extinguem ou reduzem isenções****, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.*

Se a revogação da isenção incidir em imposto sobre patrimônio e renda, a revogação só entra em vigor no exercício financeiro seguinte (**anterioridade anual**). Renda: IR. Patrimônio. IPTU, IPVA, ITR.

Ao contribuinte desses impostos o CTN dá maior segurança jurídica. Peguemos o exemplo do IPTU.

O FG do IPTU se realiza em todo dia 01/01 de cada ano. Suponhamos que nesse caso existe uma lei estabelecendo a isenção desse IPTU.

Em agosto vem lei municipal revogando a isenção do IPTU. Faz sentido aplicar a revogação da isenção sobre o IPTU do ano corrente? Não, pois o fato gerador já foi realizado. Se fosse aplicada a revogação imediatamente, equivaleria à aplicação retroativa aos meses anteriores do ano corrente.

Esse mesmo raciocínio se aplica ao IPVA, ITR e IR. Todo o fundamento é a forma como são cobrados esses impostos: por períodos de tempo.

2) Direito adquirido à isenção

Em regra, as isenções não geram direito adquirido, podendo ser revogadas e modificadas a qualquer tempo.

EXCEÇÃO: ***ISENÇÃO ONEROSA***. Trata-se da isenção concedida por prazo certo (determinado) E sob condições onerosas. Nessa situação, a isenção não pode ser revogada antes do prazo, pois se reconhece o direito adquirido.

> *STF - Súmula 144: "ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS, SOB CONDIÇÃO ONEROSA, NÃO PODEM SER LIVREMENTE SUPRIMIDAS".*

Exemplo: Gravataí isenta a GM do IPTU por 10 anos, desde que um valor X seja investido no município. Em sendo realizado esse investimento pactuado, a isenção se trata de direito adquirido durante esses 10 anos. Essa regra é prevista no art. 178 do CTN.

> *CTN Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.*

Atenção: Não confundir revogação da isenção com revogação da lei concessória da isenção. A revogação da isenção (ato administrativo) é vedada nos casos acima expostos. Já a revogação da lei é permitida a qualquer tempo, porquanto não há que se falar em qualquer espécie de limitação à atividade legiferante do parlamento. Nessa situação (revogação da lei), os sujeitos passivos que já haviam cumprido os requisitos na vigência da lei adquiriram o direito à isenção pelo período pré-determinado; já aqueles que estavam se preparando para preencher os requisitos (mas ainda não o tinham preenchido) não mais terão direito à isenção.

9.3.3. Isenção em caráter geral e isenção em caráter individual

Caráter geral: O benefício atinge uma generalidade de sujeitos passivos.

Caráter individual: O benefício atinge os sujeitos que comprovarem determinadas características especiais previstas pela lei concessória.

> *Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.*

O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155 (moratória).

> *Art. 155. A **concessão da moratória (ou isenção...)** em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora*
> .

9.3.4. A aplicação para o futuro da isenção

Exemplo da isenção do IPI, concedida em 03/2016.

Em julho de 2015 uma pessoa adquiriu um veículo, realizando o FG. Essa pessoa não poderá pleitear a restituição do que pagou pelo IPI, porque a isenção só se aplica a **fatos geradores futuros**, vale dizer, não retroage a fatos geradores passados.

Vale lembrar ainda que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria, bem como aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (CTN, art. 177).

> *CTN Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção **NÃO É EXTENSIVA**:*
> ***I - às taxas e às contribuições de melhoria;***
> ***II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.***

Taxas e contribuições: Por serem tributos relacionados a uma contraprestação estatal, nada mais justo que a regra seja a impossibilidade de isenção de tais tributos.

Tributos posteriores: Em regra, não pode uma lei isentar o pagamento de tributos que sequer existem.

9.3.5. Isenção heterônoma

É uma isenção concedida pela União em relação a tributos estaduais, distritais e municipais. A União pode fazer isso? NÃO, por proibição expressa do art. 151, III da CF, in verbis:

> ***Art. 151**. É vedado à União:*
> *III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.*

E a isenção concedida por tratado internacional (ratificado pelo Presidente) a tributos estaduais e municipais (art. 98 CTN), não configuraria uma isenção heterônoma, excepcionando o art. 151 da CF?

> *CTN Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

STF: Não é isenção heterônoma, por uma questão conceitual. A União sozinha não firma tratado internacional. O Signatário do Tratado Internacional é a República, e não a União. Quando o Presidente assina o Tratado, ele não o faz como representante da União, mas sim como representante da República.

Nesse sentido, o RE 229.096:

> *1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto*

*do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma **isenção heterônoma**, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.*

OBS: EXCEÇÕES ao princípio que impede a isenção heterônoma:

1) ICMS (CF, art. 155, §2º, XII);

CF Art. 155 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
XII - cabe à lei complementar:
*e) **excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"**.*

2) ISS (CF, art. 156, §3º, II);

CF Art. 156 § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
*II - **excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior**.*

Ricardo Alexandre: Temos aqui a União, através de LC, criando ISENÇÃO de tributo estadual e municipal. São dois exemplos de isenção heterônoma. NÃO CONFUNDIR COM MORATÓRIA HETERÔNOMA.

***CTN Art. 152**. A moratória somente pode ser concedida:*
I - em caráter geral:
*b) **pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado**;*

IMPORTANTE: A União pode conceder MORATÓRIA de tributos estaduais e municipais, desde que conceda a mesma moratória aos seus tributos. É a chamada **MORATÓRIA HETERÔNOMA**.

9.4. Anistia

9.4.1. Previsão legal e noções gerais

A anistia é o perdão LEGAL de determinada penalidade, previsto no art. 180 do CTN, in verbis:

***CT Art. 180**. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:*
I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Realizado o FG, nasce o dever de pagar o tributo (lançamento por homologação), porém o sujeito não paga. Resultado: O sujeito fica devedor do tributo e também de penalidades e juros de mora.

O próximo passo da administração é o lançamento de ofício do tributo e das penalidades, porém ANTES disso vem uma lei e libera o devedor das penalidades relativas ao não recolhimento do tributo.

A anistia geralmente aparece na lei dos parcelamentos, quando a Administração oferta a dispensa das penalidades caso o contribuinte pague em um menor número de parcelas que o previsto na lei concessória.

A anistia pode ser integral ou parcial, porém só pode atingir infrações tributárias cometidas ANTERIORMENTE à vigência da lei concessória.

Frise-se: A anistia só atinge as penalidades ainda não constituídas (não lançadas).

Ou seja: a anistia deve ser concedida DEPOIS de cometida a infração, porém ANTES de ocorrer o lançamento dessa penalidade.

Caso as penalidades já tenham sido constituídas, a lei que dispensa essas dívidas concede um benefício diverso: a chamada REMISSÃO, que representa hipótese de extinção do crédito tributário (ver adiante).

CTN Art. 181. A anistia pode ser concedida:
I - em caráter geral;
II - limitadamente:
a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.
Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, ***aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.***

Art. 155. A ***concessão ~~da moratória~~ (anistia...)*** *em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:...*

10. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN, art. 156)

> ***Art. 156***. *Extinguem o crédito tributário:*
> ***I - o pagamento;***
> ***II - a compensação;***
> ***III - a transação;***
> ***IV - remissão;***
> ***V - a prescrição e a decadência;***
> ***VI - a conversão de depósito em renda;***
> ***VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;***
> ***VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;***
> ***IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;***
> ***X - a decisão judicial passada em julgado.***
> ***XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.***
> *Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.*

Prevalece que é um rol **TAXATIVO**, pois o CTN diz que somente é extinto o crédito nos casos previstos NESTA LEI.

A tese da taxatividade é defendida pelo STF que há tempos vem declarando inconstitucionais todos os atos normativos instituidoras de hipóteses de extinção que não sejam leis complementares de caráter nacional modificadoras do CTN (ADI 124).

> ***ADI 124*** *EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO, ART. 16. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência.* ***Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário (EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO) não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.***

Quando ocorre a extinção do crédito tributário, nós temos o desaparecimento de um dos elementos da relação jurídica tributária já constituída. A relação jurídica tributária é composta por um tripé: dever do sujeito passivo; direito do sujeito ativo; obrigação tributária principal (tributo e/ou penalidade).

Sem um desses elementos, o tripé cai e a relação jurídica se desfaz. Esse é o resultado provocado pela ocorrência das hipóteses de extinção do CT.

Exemplo1: na **decadência** o resultado é o desaparecimento do direito do sujeito ativo (pela impossibilidade de lançar).

Exemplo2: no **pagamento**, o resultado é o desaparecimento do objeto da relação, qual seja, o tributo ou penalidade.

Exemplo3: na **remissão**, o resultado é o desaparecimento do dever do sujeito passivo.

10.1. Pagamento (art. 156, inc. I)

> ***CTN Art. 156**. Extinguem o crédito tributário:*
> ***I - o pagamento;***

O pagamento constitui-se forma natural de extinção das obrigações, e consequentemente, do crédito tributário.

10.1.1. Previsão legal e regras gerais

Está previsto do art. 157 ao 164 do CTN.

a) No âmbito do direito tributário, no caso de cometimento de infrações, o valor devido pela penalidade soma-se ao tributo, ou seja, penalidade MAIS tributo coexistem, não sendo possível que o pagamento deste seja substituído pelo daqueles, é o que prevê o art. 157 do CTN.

> *Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.*

b) O pagamento de um tributo não presume nem o pagamento de parcelas que antecedem nem o de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

> *Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:*
> *I - quando parcial, das prestações em que se decomponha;*
> *II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.*

Vejamos o precedendo do STJ acerca do assunto:

Nesse sentido, o precedente:

> *A expedição de certificado de registro e licenciamento de veículo – CRLV, embora condicionada à quitação de tributos incidentes sobre a propriedade de veículo automotor, não serve como comprovação de quitação do IPVA e tão pouco a sua emissão relativa a exercícios posteriores gera presunção do pagamento de valores anteriores, conforme diz o artigo 158, II do CTN.*

> *Apenas a apresentação da GA (Guia de Arrecadação), RPV (Recibo de Pagamento do Veículo) ou recibo de alguma modalidade de autoatendimento está apto a demonstrar a quitação do IPVA.*

Assim, o contribuinte tem o dever de manutenção dos comprovantes de pagamento de todas as prestações ou quotas relativas a todos os tributos até que se verifique a prescrição dos créditos respectivos (art. 195, parágrafo único do CTN).

c) Em relação ao lugar do pagamento, a regra é a de que deve ocorrer no domicílio do sujeito passivo (devedor).

> *Art. 159. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.*

d) O prazo paga pagamento do tributo pode ser estipulado por meio de norma infralegal, uma vez que o art. 160 do CTN refere-se a expressão "legislação". Se a legislação não fixar o prazo para pagamento, o vencimento do crédito ocorrerá em 30 dias após a notificação do lançamento do tributo.
ATENÇÃO!!! Não se submete ao princípio da legalidade tributária, não há necessidade de que lei institua o prazo do vencimento do tributo, basta a legislação tributária (tratados/convenções internacionais, decreto, normas complementares de direito tributário).

> *Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.*
> *Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.*

e) O inadimplente pagará o tributo devido com correção monetária, juros de mora e multa tributária.

> *Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

ATENÇÃO!

- Multa Moratória (art. 61, Lei 9.430/96): trata-se da multa aplicada em decorrência do mero inadimplemento (correção monetária, juros de mora e multa moratória).
- Multa Punitiva ou De ofício (art. 44, I, Lei 9.430/96): trata-se de multa que deriva do não pagamento do tributo ou da falta de declaração no que toca a um determinado tributo.

- Multa Isolada (art. 44, II, Lei 9.430/96): é a multa aplicada em razão do descumprimento das obrigações tributárias acessórias (obrigação acessória: art. 113, II do CTN – são os demais verbos distintos do pagar).

O art. 161 do CTN, no caso de inadimplência permite a acumulação dos encargos moratórios (correção monetária/juros de mora e multa).

> *São cumuláveis os encargos da dívida relativos aos juros de mora, multa e correção monetária. (STJ, 2ª Turma – AgRg no Resp 113.634/RS - 2013).*

OBS: No âmbito Federal e em alguns Estados (porque assim optaram, podem escolher outro), utilizam a Taxa SELIC como referencial – é um índice que abrange ao mesmo tempo a correção monetária e juros moratórios.

> *É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e juros de mora dos débitos do contribuinte para com a Fazenda Pública (STJ – Resp 879.844/MG – nov/2009; julgado sob o rito dos recursos repetitivos).*
>
> *É cediço nesta Corte o entendimento de que é cabível a aplicação da Taxa SELIC, nahipótese de haver Lei Estadual nesse sentido, vedada a cumulatividade com outro índice (STJ, 2ª Turma – AgRg no AREsp 362.763/PR – set/2013).*

No âmbito tributário, o contribuinte que pagar tributo indevido (pagou duas vezes, pagou imposto que era inconstitucional, houve erro na alíquota etc.) terá direito à repetição de indébito, ou seja, poderá ajuizar ação cobrando a devolução daquilo que foi pago.

Na repetição de indébito, o contribuinte deverá receber de volta o valor principal que foi pago, acrescido de juros moratórios e correção monetária pelo tempo que ficou sem o dinheiro.

A correção monetária incide desde o dia em que houve o pagamento indevido (Súmula 162 do STJ).

> *Súmula 162-STJ: Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.*

No tocante aos juros esses serão devidos não do dia em que houve o pagamento, mas sim a partir da data em que houve o trânsito em julgado da decisão que determinou a devolução.

> *Súmula 188-STJ: Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do transito em julgado da sentença.*
>
> *Súmula nº 523, STJ: a taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa SELIC, em ambas as hipóteses quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.*

Por que a súmula diz que a SELIC não pode ser cumulada com quaisquer outros índices?

Porque a SELIC é um tipo de índice de juros moratórios que já abrange juros e correção monetária. No cálculo da SELIC (em sua "fórmula matemática"), além de um percentual a título de juros moratórios, já é embutida a taxa de inflação estimada para o período (correção monetária). Em outras palavras, a SELIC é uma espécie de índice que engloba juros e correção monetária. Logo, se o credor exigir a SELIC e mais a correção monetária, ele estará cobrando duas vezes a correção monetária, o que configura bis in idem.

f) O CTN traz a forma como o pagamento deverá ser efetuado.

> *Art. 162. O pagamento é efetuado:*
> *I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;*
> *II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.*
> *§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.*
> *§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.*
> *§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150.*
> *§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.*
> *§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.*

g) A imputação do pagamento no âmbito tributário é diferente da imputação do pagamento do âmbito civil. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação

> *Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:*
> *I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;*
> *II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;*
> *III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;*
> *IV - na ordem decrescente dos montantes.*
>
> *Súmula nº 464, STJ: a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.*

No Direito tributário não há presunção de pagamento. A quitação de uma parcela ou de um crédito tributário não importa presunção de pagamentos de outras, nem o pagamento de um crédito faz presumir-se o pagamento de outro referente ao mesmo ou a outros tributos.

Cada quitação só vale em relação ao que na mesma está indicado. Assim, o fato de um contribuinte, por exemplo, provar que pagou a última parcela de seu imposto de renda de determinado exercício não faz presumir-se tenha pagado as demais parcelas. Nem o fato de haver pago o seu imposto de renda de um exercício importa presunção de haver pago o de outros, nem o IPI, ou outro tributo qualquer. Nem, ainda, o pagamento de determinada quantia a título de imposto de renda devido seja somente aquele.

h) É possível fazer a consignação do pagamento.

> *Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:*
> *I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;*
> *II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;*
> *III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.*
> *§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.*
> *§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.*

10.1.2. Repetição de indébito tributário

Direito e ação que tem a pessoa prejudicada de exigir de outra a restituição da quantia que por erro ou boa-fé lhe pagou, sem que a devesse, ou o fez além da prestação devida. Trata-se do pagamento indevido, repetido, feito pelo sujeito passivo do crédito tributário. Há possibilidade de devolução dessa repetição.

Não é pressuposto para a devolução dos valores a prova do erro, independentemente de prévio protesto de quem pagou o tributo. Para que se tenha a repetição do indébito no âmbito tributário é suficiente que tenha ocorrido o pagamento indevido, não é pressuposto para a repetição (devolução do tributo pago indevidamente) a prova do erro – irrelevante.

> *Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*
> *I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*
> *II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*
> *III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

Ressalta-se que não se pode voltar a ação contra o mero arrecadador do tributo, ele não é parte legítima para devolver o que se pagou incorretamente. Nesse sentido:

> *DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA EM DEMANDA QUE OBJETIVA A RESTITUILÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INDEVIDAMENTE ARRECADADA. Não é cabível o ajuizamento de demanda judicial na qual se pleiteie a restituição de contribuição previdenciária indevidamente arrecadada em face do sujeito que apenas arrecada o tributo em nome do sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Pertence ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária, e não ao sujeito que apenas arrecada a contribuição previdenciária em nome do sujeito ativo, a legitimidade para figurar no polo passivo da demanda em que se pleiteie a restituição do tributo indevidamente arrecadado.*

O artigo 166 do CTN trata da repetição de indébito dos tributos indiretos, ou tributos que repercutem, cuja carga fiscal é repassada ao consumidor final (contribuinte de fato).

> *Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

Ex.: É o caso, por exemplo, do IPI apurado e cobrado nas vendas e destacado em notas fiscais. Este valor acrescido ao valor da mercadoria, é faturado e cobrado do comprador.

Portanto, compete a este, e não ao vendedor, a eventual restituição.

Outros tributos indiretos são o ICMS (estadual) e ISS (municipal).

> *Súmula nº 546, STF: cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte 'de jure' não recuperou do contribuinte 'de facto' o 'quantum' respectivo.*

STJ entende da mesma maneira:

> *Contribuinte de direito é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos no art. 121, parágrafo único, I, do CTN. Indicado na lei para ocupar o polo passivo da obrigação tributária, é também quem deve, em última análise, recolher o tributo ao Fisco. Assim, contribuinte de direito é, por definição, aquele e somente aquele determinado pela lei. Contribuinte de fato é quem suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga do tributo indireto é repassada, normalmente o consumidor final. (STJ, 2ª Turma – Resp 928.875/MT; maio/2010).*
>
> *1.Segundo o decidido no recurso representativo da controvérsia Resp n. 903.349/AL, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 26.04.2010, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC, em regra o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para manejar a repetição de indébito tributário, ou qualquer outro tipo de ação contra o Poder Público de cunho declaratório, constitutivo, condenatório ou mandamental, objetivando tutela preventiva ou*

> *repressiva, que vise afastar a incidência ou repetir tributo que entenda indevido. (STJ, 2ª Turma – AgRg no AgRg no Resp 1.228.837/PE; set/2013).*

Há, contudo, casos em que o contribuinte de fato terá a legitimidade reconhecida, a exemplo do caso de energia elétrica. Vejamos:

> *REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO.ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE DEMANDA 'CONTRATADA E NÃO UTILIZADA'. LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. Diante do que dispõe legislação que disciplina as concessões de serviço público e da particular relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. O acórdão proferido no Resp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao caso de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil.*

ATENÇÂO! O mero pagador do tributo tem legitimidade para a referida ação de repetição de indébito, exemplo, IPTU. Resposta do STJ – não reconhece a legitimidade. Vejamos:

> *IPTU. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO DESTINATÁRIO DO CARNÊ. IMPOSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO AGRG NO RESP 863.089/SP. 1. Configura-se matéria de direito o debate acerca da legitimidade ativa para postulação de repetição de indébito de IPTU. 2. O entendimento da Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça é pela impossibilidade de que pessoa diferente do proprietário do imóvel seja legitimado ativo para postular repetição de indébito de IPTU, uma vez que, seja locatário, seja destinatário do carnê, a obrigação contratual entre este e o proprietário do imóvel (contribuinte) não pode ser oponível à Fazenda (AgRg no Resp 836.089/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 26/04/2011).*

Merecem destaques as seguintes súmulas:

> *Súmula nº 461, STJ: o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.*
>
> *Súmula nº 162, STJ: na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.*
>
> *Súmula nº 188, STJ: os juros, na repetição do indébito tributário, são devidos do trânsito em julgado da sentença.*

Por fim, o art. 168 do CTN prevê que o prazo para pleitear restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos.

> *Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*
> *I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;*
> *II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

10.2. Compensação (art. 156, inc. II)

> ***CTN Art. 156****. Extinguem o crédito tributário:*
> ***II - a compensação;***

10.2.1. Regras gerais

Trata-se do encontro de contas entre sujeito ativo e sujeito passivo, de forma que os crédito e débitos extinguem-se até onde compensarem.

Existem aqui duas relações jurídicas tributárias.

RJT1: Dever da empresa ABC pagar COFINS à União.

RJT2: Direito da empresa ABC de reaver da União determinado valor pago a mais a título de CSL.

Na compensação essas duas relações jurídicas se encontram, ocorrendo a anulação dos deveres e direitos, causando a extinção do crédito tributário pelo desaparecimento do objeto da relação.

A compensação tributária é prevista no art. 170 do CTN, in verbis:

> ***CTN Art. 170****. A* ***lei pode****, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a* ***compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.***
> *Parágrafo único. Sendo* ***vincendo*** *o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante,* ***não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento****.*

Perceber que na compensação CIVIL, não podem ser compensados créditos ***vincendos.*** Aqui pode.

Como se vê, a compensação só é possível em havendo autorização em lei específica do ente tributante, a qual caberá estabelecer as condições da compensação; ou ainda lei específica que delegue à autoridade tributária o encargo de autorizar a compensação. O CTN limita-se a definir genericamente a compensação (normas gerais).

Em não havendo lei específica do ente, NÃO HÁ COMO REALIZAR A COMPENSAÇÃO.

10.2.2. *Condições para a compensação na esfera federal*

Na esfera federal, a compensação é definida pelo art. 74 da Lei 9.430/96 (DECOMP - ver acima).

> ***Art. 74.*** *O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

Como se percebe, as condições são as seguintes:

- Créditos e débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.
- Tratem-se de créditos próprios (de terceiros não pode).

Preenchidas essas condições, qualquer tributo federal pode ser compensado com qualquer outro tributo federal.

Importante mencionar também a regra prevista no art. 170-A, dispositivo novo no CTN, incluído pela LC 104/01.

> *Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.*

O objetivo desse dispositivo é tratar (vedar) a compensação de tributo que ainda está em discussão judicial.

Exemplo: Sujeito passivo (PJ) paga a COFINS. Posteriormente, entendendo ter sido indevida a cobrança do tributo, impetra MS discutindo a legalidade das cobranças da COFINS (veja que, nesta senda, não se trata de compensação, e sim de discussão do mérito do tributo). Juiz concede a liminar suspendendo a exigibilidade, dizendo que a PJ não precisa fazer o pagamento da COFINS. O contribuinte então falava: todos os pagamentos de COFINS passados foram indevidos. Por conta disso, tentava o contribuinte realizar uma compensação desses pagamentos indevidos com outros débitos.

Para evitar esse comportamento surge o art. 170-A:

> *Art. 170-A. É **vedada a compensação** mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, **antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial**. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Nada mais lógico. Não há como conceber que uma decisão tomada em cognição sumária seja apta a declarar a extinção de um crédito tributário através da compensação.

10.2.3. Qual a ação adequada para discutir o direito de realizar a compensação?

Paralela a essa discussão do art. 170-A, existe a discussão relativa à possibilidade de pleitear judicialmente a compensação. Aqui é OUTRO o objeto da ação. Nesse caso, o que se discute é possibilidade de realização da compensação, e não o mérito do tributo. Nessa ação, o contribuinte busca o reconhecimento do DIREITO de compensar.

a) Ação declaratória de existência de relação jurídica tributária (da relação onde o sujeito tem o direito de ser restituído).

b) Mandado de Segurança. O STJ reconheceu a possibilidade do manejo dessa ação para tanto, nos termos da Súmula 213 do STJ

> ***STJ Súmula nº 213*** *O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do DIREITO à compensação tributária.*

Os contribuintes começaram então a pedir liminar em MS, pedindo desde logo a compensação. Só que como essa liminar já de cara extinguiria o crédito, foi editada a Súmula 212 para coibir essa situação:

> ***STJ Súmula nº 212*** *A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.*

Nesse sentido, também é a Lei do MS.

Destaque para as súmulas 460 e 461 do STJ:

> *Súmula nº 460, STJ: é incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.*

> *Súmula nº 461, STJ: o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado*

10.3. Transação (art. 156, inc. III)

> ***Art. 156****. Extinguem o crédito tributário:*
> ***III - a transação;***

Transação é o negócio jurídico em que as partes, mediante concessões mútuas, extinguem obrigações, prevenindo ou terminando litígios (CC, art. 840).

A transação somente poderá ser celebrada com base em lei autorizativa, conforme o art. 171 do CTN. Vejamos:

> *Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.*

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Traz a ideia de composição, acordo, entre as partes da relação jurídica da obrigação tributária. A transação é admitida, mas é indispensável autorização por lei para que ela exista.

Por fim, é necessário que tenhamos processo, litígio, sem especificação do tipo, seja administrativo ou judicial.

10.4. Remissão (art. 156, inc. IV)

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
IV - remissão;

10.4.1. Previsão legal e noção geral

A remissão representa o perdão da dívida tributária. Ora, se é o perdão, a remissão pressupõe um crédito tributário já constituído. Esse crédito pode representar tanto um tributo quanto uma penalidade.

A remissão é prevista no art. 172 do CTN, in verbis:

> ***CTN Art. 172***. *A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário (tributo ou multa), atendendo:*
> *I - à situação econômica do sujeito passivo;*
> *II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;*
> *III - à diminuta importância do crédito tributário;*
> *IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;*
> *V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.*
> *Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155 (referência a regra geral da moratória).*
>
> *Art. 155. A* ***concessão ~~da moratória~~ (remissão...)*** *em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:...*

A remissão (que pode ser total ou parcial) também é obrigatoriamente definida por lei específica.

10.4.2. Importante: Remissão X Anistia X Isenção

ISENÇÃO	ANISTIA	REMISSÃO

a) Lei; **b) Dispensa legal de tributos;** **c) Só atinge fatos geradores futuros (não retroage).**	a) Lei; b) Dispensa legal de penalidades; c) Atinge infrações pretéritas.	a) Lei; b) Dispensa legal de tributos e penalidades; c) Só atinge fatos geradores passados.
Hipótese de EXCLUSÃO do crédito tributário. O crédito ainda não está constituído.		Hipótese de EXTINÇÃO (PERDÃO) de crédito tributário já constituído (por lançamento ou declaração do sujeito passivo).
	Normalmente previstas em lei que concede parcelamento.	

10.5. Prescrição e decadência (art. 156, inc. V)

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
...
V - a prescrição e a decadência*;*

Vimos decadência acima (lançamento). Prescrição veremos abaixo (no item: "cobrança judicial do crédito tributário").

10.6. Conversão do depósito em renda (art. 156, inc. VI)

Art. 156*. Extinguem o crédito tributário:*

VI - a conversão de depósito em renda;

Vimos acima.

Ocorre nos casos de depósito integral. O crédito é extinto tanto quando o contribuinte ganha (levanta o valor), como quando a fazenda ganha (conversão em renda).

10.7. Homologação do pagamento nos tributos lançados por homologação (art. 156, inc. VII)

Art. 156*. Extinguem o crédito tributário:*
VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
§ 1º O ***pagamento antecipado*** *pelo obrigado nos termos deste artigo* ***extingue o crédito****,* ***sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento****.*
§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

> *§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Sujeito passivo realiza fato gerador → Faz pagamento antecipado (precário) → Fazenda homologa. Consequência: extinção do crédito tributário (além da decadência do direito de lançar eventual diferença, no caso de homologação tácita).

10.8. Consignação em pagamento julgada procedente (art. 156, VIII)

> ***Art. 156****. Extinguem o crédito tributário:*
> *...*
> ***VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;***

Trata-se do pagamento do tributo em juízo.

Esse pagamento acontece dentro da chamada "ação de consignação em pagamento", na qual o sujeito passivo quer se desincumbir da obrigação, porém encontra algum entrave para tal.

> *CTN Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:*
> *I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;*
> *II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;*
> *III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.*

Bitributação (exemplo: ITR e IPTU incidindo sobre o mesmo imóvel).

OBS: O inc. III fala em tributo 'idêntico'. Seria o caso de dois municípios contíguos que cobram o mesmo tributo (IPTU) sobre o mesmo fato gerador (mesmo imóvel)

No caso do IPTU e ITR, apesar de não serem idênticos, acabaram por ser admitidos pela prática tributária.

> *CTN Art. 164 § 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.*

Vamos pegar o exemplo do IPTU e ITR.

Solução para o sujeito passivo: Ajuizar ação de consignação em pagamento (finalidade: se desincumbir da obrigação, evitando a multa e juros de mora).

Imediatamente ao ajuizamento, o sujeito deve fazer um depósito do valor que ele entende devido, a fim de evitar a MORA (esse depósito é **obrigatório**, por isso não se confunde com o depósito integral que suspende a exigibilidade).

Citação da União e do município, cabendo a cada um apresentar suas razões, e partir daí o processo se desenvolve.

Sentença: aqui o juiz vai dizer qual tributo é devido, bem como vai julgar procedente ou improcedente a consignação em pagamento (aceita ou não como correto o valor depositado). Sendo procedente a ação, ocorre a conversão do depósito em renda em favor do ente vencedor.

E se o depósito tiver sido feito num valor inferior? Nesse caso, a ação será julgada parcialmente improcedente, devendo o juiz mandar o sujeito pagar a diferença.

> *CTN Art. 164 § 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.*

Ricardo Alexandre: NO CASO DA IMPROCEDÊNCIA, entende-se que esses **juros de mora** ***e*** **penalidades** incidem sobre a **DIFERENÇA** entre o valor pago e o devido. Isto porque, caso incidissem sobre o valor total, estar-se-ia criando uma situação de desigualdade entre quem faz o **depósito integral** (neste caso é o valor que a fazenda entende devido, não incidindo mora e suspendendo a exigibilidade) e quem faz a **consignação** (valor que o contribuinte entende devido).

Uma leitura literal seria por demais injusta, isto porque aquele que deposita um valor entendendo-o indevido, partindo para uma discussão (depósito do montante integral), não pode ser tratado de uma maneira melhor do que o particular que quer pagar determinado valor, reconhecendo-o devido. Assim, prevalece que o autor deve pagar juros e multa apenas sobre a diferença entre o valor consignado e aquele que, ao final, foi considerado devido.

Procedente a consignação, ocorre a extinção do crédito tributário.

10.9. Decisão administrativa irreformável (art. 156, inc. IX)

> ***Art. 156**. Extinguem o crédito tributário:*
> *...*
> ***IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;***

Aqui obviamente, trata-se de decisão FAVORÁVEL ao contribuinte, eis que não teria mais interesse em ajuizar ação para discutir algo que lhe foi favorável. No mais, a Fazenda também não tem interesse em anular sua própria decisão, salvo em raras hipóteses.

Para Ricardo Alexandre, o dispositivo autoriza a Fazenda a pleitear anulação do ato judicialmente, se assim entender necessário (o que raramente ocorre, exemplo: fraudes).

10.10. Decisão judicial passada em julgado (art. 156, inc. X)

> ***Art. 156**. Extinguem o crédito tributário:*

X - a decisão judicial passada em julgado.

Ocorre quando o Poder Judiciário reconhece que o crédito tributário não é devido pelo contribuinte ou responsável, numa situação onde não há interposição de recurso pela fazenda pública no prazo de lei estabelece e a sentença transita em julgado. Assim, uma vez passada em julgado a decisão judicial, a entidade tributante poderá empreender outro lançamento, em boa forma, apenas se ainda dispuser de tempo, computado dentro do intervalo de cinco anos atinentes à decadência.

10.11. Dação em pagamento de bens imóveis (art. 156, XI)

__Art. 156__. Extinguem o crédito tributário:
XI – a dação em pagamento em bens IMÓVEIS, na forma e condições estabelecidas em lei.

É forma de extinção do crédito tributário introduzida pela LC 104/01 em que o contribuinte ou responsável pode oferecer bens imóveis espontaneamente ao Fisco para liquidar seus créditos tributários, entretanto é necessário a sua regulamentação nas esferas fiscais em cada ente federado.

A dação em pagamento tem lugar quando o devedor entrega ao credor coisa que não seja dinheiro, em substituição à prestação devida, visando a extinção da obrigação, e haja concordância do credor.

A dação em pagamento pode acontecer no direito tributário primeiro porque expressamente previsto no inciso XI, do art. 156, a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei e, também porque segundo o art. 3º do CTN, o tributo, em regra, deve ser pago em moeda ou cujo nela se possa exprimir, admite-se que o sujeito passivo da obrigação tributária possa dar bens em pagamento de tributos, desde que haja autorização legislativa ou seja, um lei específica da entidade tributante credora concedendo a autorização, especificando o tributo que será objeto da dação e fixando critério para aferição do valor do bem.

Até 2016, não existia uma regulamentação específica sobre esta possibilidade, foi regulamentada pela Lei Federal nº 13.359/2016. Já sofreu alterações por meio da Medida Provisória nº 719/2016:

Art. 4º - o crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto, nos termos do inciso XI do caput do art. 156 da Lei nº 5.172/66, mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor, na forma desta Lei, desde que atendidas as seguintes condições:
I- a dação seja precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus, nos termos de ato do Ministério da Fazenda; e
II- a dação abranja a totalidade do crédito ou créditos que se pretende liquidar com atualização, juros, multa e encargos legais, sem desconto de qualquer natureza, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença entre os valores da totalidade da dívida e o valor do bem ou dos bens ofertados em dação.

ATENÇÃO! Tem-se entendido que o rol é taxativo, de forma que somente é possível a extinção de crédito tributário mediante dação em pagamento de bens imóveis, jamais de móveis.

COBRANÇA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Feita a constituição do crédito e não havendo qualquer hipótese de modificação do crédito (suspensão, extinção ou exclusão), procede-se à cobrança administrativa. Se o sujeito passivo ignora essa cobrança administrativa, o Fisco passa à cobrança judicial (execução fiscal). Entretanto, o ajuizamento da execução reclama a realização de dois atos preparatórios: inscrição do crédito em dívida ativa e emissão da certidão de dívida ativa (CDA).

2. PRESCRIÇÃO

2.1. *Termo inicial*

Ocorre a prescrição quando a Fazenda Pública não propõe, no prazo legalmente estipulado, a ação de execução fiscal para obter a satisfação coativa do crédito tributário.

O prazo de prescrição é previsto no art. 174 do CTN, 'in verbis':

> ***Art. 174***. *A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve* ***em cinco anos****, contados da data da sua* ***constituição definitiva.***

O termo inicial do prazo de prescrição (dies a quo) é a data da constituição definitiva do crédito tributário.

2.2. *Constituição definitiva do crédito tributário*

Representa a imutabilidade do crédito tributário na esfera administrativa. O momento em que ocorre essa imutabilidade, varia conforme a forma de constituição do crédito, pode ser

a) Constituído pela declaração do sujeito passivo;
b) Constituído pela Administração através do lançamento;

Vejamos:

2.2.1. Quando o crédito é constituído pela declaração do sujeito passivo

A imutabilidade se dá com o vencimento do tributo corretamente declarado.

Exemplo: sujeito passivo realiza FG. Tem o dever de entregar declaração. Entrega declaração dizendo que realizou o FG e que deve X de tributo. O próximo passo é o pagamento. No entanto, o sujeito não paga. Se a declaração foi correta e não houve pagamento, não é necessário o lançamento. Nesse caso, o prazo prescricional começa a contar da data de vencimento do tributo (**nessa data é que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário**). Vencido o tributo, a Administração já pode dar início ao procedimento de cobrança judicial.

OBS: **hipótese de apresentação da declaração de imposto já vencido** (quando **não declarado** e **não pago a tempo**). Neste caso, a contagem começa da **declaração** e não do vencimento! Isso

ocorre porque aqui, a declaração é o momento que temos o crédito tributário constituído. Até então, como o crédito não estava constituído, a administração deveria fazer o lançamento de ofício, para constituir o crédito (não pode correr a prescrição de um crédito que nem constituído está).

> *Se adotada a tese de que a prescrição deve ser contada a partir da declaração do contribuinte, estaríamos a admitir que o lustro prescricional deve ser contado antes mesmo de a Fazenda Pública dispor do direito de ação para a cobrança do débito, o que é absurdo, pois só há prescrição quando exercitável o direito de ação. A tese do paradigma somente faz sentido - e creio que tenha sido adotada dentro desse contexto fático - se a declaração do contribuinte contemplar obrigação já vencida e ainda não extinta pelo pagamento, o que não é o caso dos autos.* ***Nesse caso, se a obrigação declarada já estava vencida, a declaração faz as vezes do lançamento, constituindo definitivamente o crédito tributário, de modo que o prazo prescricional deve ser contado a partir do dia seguinte. Em outras palavras, havendo declaração do contribuinte desacompanhada de pagamento, inicia-se a prescrição no dia seguinte ao do vencimento da obrigação declarada (teoria da ACTIO NATA), regra geral que somente comporta EXCEÇÃO se a obrigação declarada já estiver vencida na data da declaração, hipótese em que o prazo prescricional tem início no dia seguinte ao da declaração.******Voto do Min. Castro Meira no EREsp 658138/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 09/11/2009***

2.2.1. Quando o crédito é constituído pela Administração através do lançamento

Recebida a notificação do lançamento (que é acompanhada de uma cobrança administrativa), abre-se um prazo de 30 dias para o sujeito passivo realizar uma de três manifestações possíveis:

1) Pagar o tributo (causa de extinção do crédito tributário);
2) Impugnar o lançamento (causa de suspensão da exigibilidade);
3) Quedar-se inerte'.

Nesse caso, a imutabilidade do crédito pode ocorrer de duas formas:

a) Com **não impugnação** do lançamento no prazo legal de 30 dias (inércia). No 31º dia constitui-se definitivamente o crédito tributário, começando a correr a prescrição.

b) Exaurimento do processo administrativo iniciado com a **impugnação**. Com a decisão final no processo o crédito constitui-se definitivamente (ou com o término do prazo para pagamento fixado na decisão final desse processo).

Enfim, definitivamente constituído o crédito tributário, abre-se para o prazo prescricional de 05 anos para que o Fisco dê início ao procedimento de cobrança judicial.

LANÇAMENTO	DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO (QUE CONSTITUI O CRÉDITO TRIBUTÁRIO)
Início do prazo: imutabilidade do CT na esfera administrativa	Início do prazo: vencimento do tributo declarado.
Especificações: -Lançamento + omissão: início após o prazo de 30 dias. -Lançamento + impugnação: início → decisão final na esfera administrativa.	Especificações: -Declaração de tributo não vencido: início → vencimento. -Declaração de tributo já vencido: início → DECLARAÇÃO (**situação excepcional**).

Como se inicia o procedimento de cobrança? Em primeiro lugar é preciso **inscrever o débito em dívida ativa**, posteriormente **emitir a CDA**, passando-se em seguida à **ação de execução fiscal**.

Antes de tratarmos da inscrição do débito em dívida ativa, é importante mencionar que o art. 174 do CTN apresenta as causas **interruptivas** da prescrição, vale dizer, hipóteses onde o prazo é INTEIRAMENTE devolvido à parte que seria prejudicada com sua consumação, no caso, a Fazenda.

> *Art. 174.*
> *Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*
> *I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;*
> *II - pelo protesto judicial;*
> *III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*
> *IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (ex.: Pedidos de parcelamento e de compensação).*

3. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA (CTN, art. 201)

3.1. *Previsão legal*

> *Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.*
> *Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.*

3.2. *Conceito de dívida ativa*

A Dívida Ativa compreende todos os créditos da Administração (todos os valores que a Administração tem direito receber). Esses créditos podem ser tributários ou não tributários.

O art. 201 não se aplica a todas as formas de dívida ativa, mas tão somente à **dívida ativa TRIBUTÁRIA.**

A 'dívida ativa' é, na realidade, um <u>cadastro</u> que a Administração faz de seus devedores, daquelas pessoas que não cumpriram suas obrigações no respectivo prazo.

Conforme o art. 201 do CTN, no que tange a dívidas tributárias, a inscrição nesse cadastro somente é possível depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

No âmbito federal, a autoridade administrativa competente para a inscrição em dívida ativa é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão do Ministério da Fazenda. Nos demais entes, compete às respectivas procuradorias judiciais.

3.3. Conteúdo da dívida ativa

O art. 202 traz os elementos relativos ao débito que devem necessariamente estar presentes no **termo de inscrição em dívida ativa** (**ato que inscreve o débito no cadastro**), **sob a pena de nulidade** (não só do termo, mas também da CDA e de todo o processo de execução fiscal).

> ***CTN Art. 202****. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:*
> *I - o* ***nome do devedor*** *e, sendo caso, o* ***dos corresponsáveis****, bem como, sempre que possível, o* ***domicílio ou a residência*** *de um e de outros;*
> *II - a* ***quantia*** *devida e a* ***maneira de calcular*** *os* ***juros de mora*** *acrescidos;*
> *III - a* ***origem e natureza*** *do crédito, mencionada especificamente a* ***disposição da lei*** *em que seja fundado;*
> *IV - a* ***data*** *em que foi inscrita;*
> *V - sendo caso, o* ***número do processo administrativo*** *de que se originar o crédito.*

Elementos MATERIAIS (débito)	Elementos FORMAIS (dívida ativa)
1) Indicação do **sujeito passivo** (contribuinte e responsáveis) e seu Domicílio/Residência; 2) Indicação da **quantia devida** e a **forma de cálculo** dos **juros de mora**. 3) Indicação da **origem** e **natureza** do débito, além da **lei** que fundamenta a dívida.	1) Indicação da **data** de inscrição; 2) **Número do processo administrativo** do qual se origina o débito, SE HOUVER. CUIDADO: <u>Só existe processo quando houve impugnação ao lançamento do sujeito passivo.</u>

OBS: em caso de conflito entre a LEF e o CTN, deve este prevalecer.

3.4. Efeitos da inscrição do débito em dívida ativa

De acordo com legislação, a inscrição produz três efeitos:

a) Art. 204 do CTN: Presunção 'iuris tantum' de certeza e liquidez do débito inscrito, servindo o termo de inscrição como prova pré-constituída.

b) Art. 2º, §3º da LEF (Lei 6.830/80): suspensão do curso da prescrição para o ajuizamento da execução fiscal por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal. *Aplicação para dívidas não tributárias.
c) Art. 185 do CTN. Presunção de fraude.

Vejamos:

3.4.1. Art. 204 do CTN: Presunção 'iuris tantum' de CERTEZA e LIQUIDEZ do débito inscrito, servindo o termo de inscrição como prova pré-constituída.

Cabe, assim, ao sujeito passivo desconstituir essa presunção. Essa presunção nada mais é que uma decorrência da presunção de legalidade e legitimidade de todo e qualquer ato administrativo.

> *CTN Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.*
> *Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.*

Ou seja, com a inscrição do débito em dívida ativa, opera-se a inversão do ônus da prova.

OBS: lembrar a responsabilidade do sócio gerente da Sociedade. Quando o sócio é indicado como responsável no termo de inscrição, cabe a ele provar que não é sujeito passivo do tributo.

3.4.2. Art. 2º, §3º da LEF (Lei 6.830/80): suspensão do curso da prescrição para o ajuizamento da execução fiscal por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal

Art. 2º, §3º da LEF (Lei 6.830/80): A inscrição do crédito tributário em dívida ativa tem como efeito a suspensão do curso da prescrição para o ajuizamento da execução fiscal. Essa suspensão perdura **por 180 dias OU até a distribuição da execução fiscal**, **se esta ocorrer antes daquele prazo**. Assim, ocorrendo esse termo final, o prazo prescricional retoma seu curso de onde havia parado.

> *Art. 2º , § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.*

PROBLEMA: O CTN não faz menção alguma sobre essa hipótese de suspensão da prescrição. Conclusão do STJ: Essa hipótese de suspensão somente se aplica às dívidas NÃO TRIBUTÁRIAS. Quanto às dívidas tributárias as regras de suspensão de prescrição devem ser previstas no CTN (Lei complementar de caráter geral).

Nesse sentido o STJ REsp. 1.055.259, EResp 164178, EResp 657536):

> *TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PRESCRIÇÃO – ART. 2º, § 3º, DA LEI 6.830/80 (SUSPENSÃO POR 180 DIAS) – NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS. 1. A norma contida no art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa **suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN.** 2. Embargos de divergência não providos. (EREsp 657536/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2008, DJe 07/04/2008).*

3.4.3. Art. 185 do CTN. Presunção de fraude.

Incluído pela LC 118/2005.

> *Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.*

Se o contribuinte tem débito inscrito em dívida ativa (e foi regularmente notificado da inscrição) e mesmo assim realiza alienação de algum bem de seu patrimônio, essa alienação é presumivelmente fraudulenta (presunção iuris tantum). **Seria uma espécie de fraude à execução**. Essa presunção de fraude é afastada se o sujeito passivo demonstra que ainda tem bens suficientes para garantir a dívida tributária.

Alteração pela LC 118: A redação antiga presumia a fraude apenas quanto aos bens desovados durante o processo de execução. A nova redação veio a antecipar o momento da configuração da fraude (para o momento da inscrição em dívida ativa).

Essa nova regra é aplicada a todas as alienações realizadas a partir de 09/06/2005 (data de entrada em vigor da lei após os 120 dias de vacatio), independentemente da notificação da inscrição em dívida ativa ter se dado antes da 'novatio legis'.

Frise-se: A alienação somente é considerada fraudulenta quando o sujeito tenha sido regularmente notificado, pouco importando se a notificação tenha se dado anteriormente à entrada em vigor da Lei.

3.5. Certidão da dívida ativa

3.5.1. Nota introdutória

Regularmente inscrito o crédito em dívida ativa, passa-se à fase de emissão da CDA. A Certidão da dívida ativa é, na realidade, **uma cópia do termo de inscrição em dívida ativa**. Ou seja, tudo que consta do termo de inscrição deverá constar da CDA.

A CDA representa o título executivo (**extrajudicial**) que fundamentará a ação de execução fiscal.

3.5.2. Conteúdo da CDA

Além de todo o conteúdo do termo de inscrição de dívida ativa, a CDA deve apresentar mais um detalhe, previsto no art. 202, parágrafo único, in verbis:

> *Art. 202, Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.*

Ou seja, a CDA, que é um espelho do termo, deve indicar onde se encontra a respectiva inscrição. Mesmo que atualmente os livros sejam virtuais, devido à digitalização dos registros, a indicação da localização da inscrição ainda é imprescindível.

3.5.3. Omissão dos requisitos da CDA

Vimos que quando o **termo** deixa de contar um dos requisitos ele é **NULO**. Essa nulidade contamina a CDA (uma vez que é seu espelho) e consequentemente o processo de execução. É isso o que dispõe a parte inicial do art. 203 do CTN. Entretanto, o próprio dispositivo prevê, em sua parte final, uma forma de sanar o vício, in verbis:

> ***CTN Art. 203**. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas **a NULIDADE poderá ser SANADA até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada**.*

Assim, o título executivo (CDA) eivado de nulidade acaba por contaminar toda a cobrança judicial. Entretanto, é possível que a nulidade do processo seja sanada. Para tanto, é necessária a substituição da CDA viciada. Porém, essa substituição deve ser realizada sob duas condições:

a) Deve ser realizada até a decisão final de 1ª instância;
b) Deve-se garantir a devolução do prazo para a defesa do executado. Entretanto, essa nova defesa ficará restrita à parte modificada com a substituição da CDA.

OBS1: A regra da contaminação do processo pela nulidade do termo de inscrição ou da CDA deve ser vista com reservas, porquanto a jurisprudência tem entendido que as nulidades (mesmo as absolutas) só devem ser declaradas se houver prejuízo à parte.

OBS2: O ajuizamento da ação de execução fiscal NÃO INTERROMPE e NÃO SUSPENDE o prazo prescricional. Lembrando:

> ***Art. 174**. Parágrafo único. **A prescrição se interrompe**:*
> *I – pelo despacho do juiz que **ordenar a citação** em execução fiscal;*
> *II - pelo **protesto judicial**;*
> *III - por qualquer **ato judicial que constitua em mora o devedor**;*
> *IV - por qualquer ato inequívoco **ainda que extrajudicial**, que **importe em reconhecimento do débito** pelo devedor **(ex.: Pedidos de parcelamento e de compensação)**.*

3.5.4. Discussão: possibilidade de alteração do sujeito passivo pela substituição da CDA

Possibilidade de alterar o ***sujeito passivo*** pela substituição da CDA. STJ se posicionou no sentido de que a substituição deve se limitar a **erros formais** e **materiais** **que NÃO sejam o sujeito passivo.** Isso porque teríamos, de acordo com o STJ, a alteração do lançamento, ou seja, a alteração do próprio crédito tributário que já está constituído.

> *STJ Súmula: 392: A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal,* ***vedada a modificação do sujeito passivo da execução****.*

O STJ entende que, mesmo em caso de homônimos, não é possível a substituição da CDA.

> *DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDA EM FACE DE HOMÔNIMO. Deve ser extinta a execução fiscal que, por erro na CDA quanto à indicação do CPF do executado, tenha sido promovida em face de pessoa homônima. Em princípio, a indicação equivoca do CPF do executado constitui simples erro material, que pode ser corrigido, na forma do art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/1980, porque, em regra, não modifica o polo passivo se os demais dados como nome, endereço e número do processo administrativo estiverem indicados corretamente. Entretanto, quando se trata de homônimo, o erro na indicação do CPF acaba por incluir no processo executivo pessoa diversa daquela, em tese, efetivamente devedora do imposto. Ressalte-se que, em caso de homonímia, só é possível verificar quem é o real executado por intermédio do CPF. Assim, tem aplicação a Súmula 392 do STJ, segundo a qual "a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. STJ, REsp 1.279.899-MG, julgado em 18/2/2014.*

4. EXECUÇÃO FISCAL

4.1. Noções gerais e a LC 118/05

É a ação por meio da qual a Fazenda força o contribuinte a pagar o crédito tributário. O prazo para o ajuizamento da ação é de 05 anos, contados da constituição DEFINITIVA do crédito tributário.

O ajuizamento da execução não produz qualquer consequência sobre o prazo prescricional. A prescrição somente é interrompida por ocasião do despacho que determina a citação do executado, nos termos do art. 174, parágrafo único, inciso I do CTN. Essa regra foi trazida pela LC 118/05. Antes da alteração do CTN o que interrompia a prescrição era a própria citação pessoal do executado.

> *Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*
> *Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*
> *~~I - pela citação pessoal feita ao devedor;~~*
> *I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)*

Motivo da alteração: Dizer que somente a citação interrompe a prescrição permite que o devedor se oculte para não ser citado a fim de conseguir a prescrição.

Além disso, a LC 118/05 veio a harmonizar o CTN com a LEF, que já trazia a regra da interrupção se dar pelo despacho. Quando existia esse conflito entre CTN e LEF, o STJ dizia prevalecer o CTN quanto às dívidas tributárias, pelos mesmos motivos segundo os quais não se aplica às dívidas tributárias a hipótese de suspensão da prescrição prevista na LEF vista acima (em questões tributárias deve prevalecer o CTN - lei complementar - sobre a LEF - lei ordinária). Nesse sentido: STJ AgRg no REsp 323.442.

4.2. LC 118 e a aplicação de "novatio legis"

4.2.1. Problemática da aplicação da LC 118: novo marco interruptivo da prescrição

> *Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*
> *Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*
> *I - ~~pela **citação pessoal** feita ao devedor~~;*
> *I – pelo **despacho do juiz que ordenar a citação** em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)*

PROBLEMA: Ao alterar a redação do CTN, a LC 118/05 trouxe à baila a questão da aplicação no tempo da 'novatio legis'. Devemos distinguir o problema em três situações distintas, seguindo o entendimento do STJ:

1) "**Tudo DEPOIS**" da LC 118/05 (pós 09/06/2005 - entrada em vigor).

Tudo = ajuizamento da ação + despacho + citação. Nesse caso, é aplicável a nova lei, ou seja, o despacho **interrompe** a prescrição.

2) "**Tudo ANTES**" da LC 118/05 (antes 09/06/2005 - entrada em vigor).

Tudo= ajuizamento + despacho + citação. Nesse caso, segue a regra antiga do CTN, ou seja, a interrupção não se dá com o despacho (o que conduziria à retroatividade da nova lei ao momento do despacho pretérito), mas sim com a **citação pessoal do executado**.

3) Problema: **ajuizamento da ação ANTES da LC 118/05 e o despacho DEPOIS**.

Nesse caso, deve-se aplicar a lei nova, ou seja, o despacho interrompe a prescrição.

CONCLUSÃO: o que define a aplicação da lei é o MOMENTO do despacho. Se quando da entrada em vigor da nova lei, o despacho já ocorrera, aplica-se a lei velha; se o despacho ainda não ocorreu, aplica-se a lei nova (REsp. 1.055.259, REsp 999991)

Ratio decidendi: Como se trata de norma processual (legislação tributária formal), a lei se aplica imediatamente aos processos em curso.

Como o despacho INTERROMPE a prescrição, abre-se novo prazo de 05 anos para que seja finalizada a execução fiscal. Esse novo prazo é a conhecido **prescrição intercorrente**.

4.2.2. Retroação da interrupção da prescrição à propositura da execução fiscal

Essa interrupção retroage ao AJUIZAMENTO/PROPOSITURA da EF? STJ decidiu em Maio/2010 que se a Execução Fiscal foi ajuizada no prazo de prescrição (mesmo que o despacho da citação tenha demorado anos para ser efetuado), teremos retroação da interrupção. CPC 240 §1º. REsp 1120295.

> *Art. 240, § 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação.*

4.2.3. Reconhecimento da prescrição

E na hipótese de EF ajuizada APÓS o prazo prescricional, como fica o reconhecimento da prescrição?

- 1º Caso: EF no prazo e despacho após o termino do prazo: prevalece a data do ajuizamento da EF. Não há prescrição.

- 2º Caso: ajuizamento da EF e despacho após o término do prazo. O STJ diz que nesse caso a prescrição poderá ser declarada de ofício, sem a necessidade de citação do devedor. STJ Súmula 409.

> ***STJ Súmula: 409*** *Em execução fiscal, a prescrição ocorrida ANTES da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).*

4.3. Prescrição intercorrente

Como vimos acima, após o despacho da citação, o prazo prescricional recomeça. Ou seja, o prazo zera e volta a correr, dentro da Execução Fiscal. Por isso, o nome de prescrição intercorrente. Esse prazo se configura como um prazo processual.

O STJ chama a prescrição que vai da constituição definitiva até o despacho da citação de **PRAZO MATERIAL.** A partir do momento que ocorre o despacho e consequentemente a interrupção da prescrição, o recomeça o prazo (prescrição intercorrente), o STJ chama de **PRAZO PROCESSUAL**. **Qual a importância disto?**

Diante de um prazo material, a regulamentação será necessariamente feita pelo CTN, por ser uma norma geral de direito tributário, portanto, em relação a esta prescrição, se houver conflito entre a LEF e o CTN, prevalece o CTN. Agora, quando se trata de prazo processual, a regulamentação pode (e se faz) pela LEF.

Adiante, iremos analisar duas questões:

a) Art. 40 §4º LEF (ver abaixo: "não localização do devedor/bens")
b) Caso específico: redirecionamento da execução para os sócios (ver abaixo: "não localização do devedor/bens")

4.4. Processamento da execução fiscal

4.4.1. Início do processo e citação do executado

O **despacho inicial,** além de interromper a prescrição, ordena a citação do devedor para, **em 05 dias**, **pagar** ou **garantir a execução fiscal**.

A garantia da execução é uma condição de admissibilidade dos embargos à execução fiscal. A partir do oferecimento da garantia, o executado tem 30 dias para a oposição dos embargos.

> *LEF Art. 8º - O executado será citado para, **no prazo de 5 (cinco) dias**, **pagar a dívida com os juros e multa de mora** e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, **ou garantir a execução**, observadas as seguintes normas:*
> *I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;*
> *II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;*
> *III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;*
> *IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos corresponsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.*
> *§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.*
> *§ 2º - O **despacho do Juiz**, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.*

Os embargos à execução fiscal constituem uma nova ação, distribuída por dependência, onde se desenvolverá um processo de conhecimento (instrução processual) onde o executado tentará provar que não deve o crédito tributário.

4.4.2. Oferecimento de garantias para a oposição de embargos à execução fiscal

> *LEF Art. 16. § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.*

De acordo com a LEF (art. 9º), o devedor pode oferecer três tipos de garantias:

a) Nomear bens à penhora (imóvel exige vênia conjugal);
b) Depósito judicial em dinheiro da quantia exigida (única garantia que exime o executado da responsabilidade por juros de mora e correção monetária);

c) Carta de fiança bancária: documento pelo qual o banco garante a dívida.
d) Seguro garantia: inovação da Lei 13.043/2014

> *Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:*
> *I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;*
> *II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;* (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)
> *III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou*
> *IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.*
> *§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.*
> *§ 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.* (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)
> *§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.* (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)
> *§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.*
> *§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.*
> *§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.*

Diante da apresentação da garantia, o executado tem, então, **30 dias para oferecer embargos**. O dies a quo desse prazo varia conforme a espécie de garantia (art. 16 da LEF):

1) Bens à penhora: O termo inicial é a data de **intimação da penhora**.
2) Depósito judicial: O termo inicial é a data da **realização do depósito**.
3) Carta de fiança: O termo inicial é a data de **juntada da carta aos autos**.
4) Seguro garanti: O termo inicial é a data de **juntada do seguro aos autos.**

> *Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:*
> *I - do depósito;*
> *II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;* (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)
> *III - da intimação da penhora.*
> *§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.*
> *§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.*
> *§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.*

Ainda sobre as garantias, duas questões controvertidas:

1ª Questão controvertida: É possível oferecer à penhora TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA?

2ª Questão controvertida: Como ficam os PRECATÓRIOS em sede de execução fiscal? Podem ser oferecidos à penhora?

Tais indagações serão respondidas nos itens a seguir.

4.4.3. Questão controvertida: É possível oferecer à penhora TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA?

BOLSA DE VALORES	TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA
Quando um sujeito adquire ações de uma Cia, ele passa a ter direito aos dividendos, bem como ao valor das ações em eventual retirada da Cia.	Quase a mesma coisa. No lugar da CIA, existe um ente Político. E no lugar das ações, existem os títulos da dívida pública. O ente político quando quer captar recursos emite títulos de dívida pública. O subscritor passa a ter direito ao valor do título (se quiser devolvê-lo ao Ente) bem como ao recebimento de juros pelo valor que foi entregue ao Ente Político. A esses direitos correspondem deveres da Pessoa Jurídica.

Art. 11, II da LEF. Os títulos de dívida pública podem ou não ter valores flutuantes (cotados na bolsa). **Se forem cotados na bolsa, podem garantir a execução fiscal**. Se o título não tem cotação em bolsa (valor fixo definido em lei), não é admitido como garantia. Argumento da Fazenda: É um título sem liquidez.

> *LEF Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:*
>
> *...*
>
> ***II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;***

4.4.4. Questão controvertida: Como ficam os PRECATÓRIOS em sede de execução fiscal? Podem ser oferecidos à penhora?

Para o STJ os precatórios podem ser oferecidos à penhora, com fundamento no art. 11, VIII da LEF, que fala genericamente em "direitos".

> *LEF Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:*
>
> *...*
>
> ***VIII - direitos e ações.***

Frise-se: A penhora de precatório equivale à penhora de crédito (DIREITO), e não de dinheiro. O que significa dizer que se a ordem de preferência for desrespeitada (pelo oferecimento

de créditos de precatórios quando existem outros bens penhoráveis preferenciais), é perfeitamente lícito à Fazenda não aceitar a referida garantia. Nesse sentido, a Súmula 406 do STJ.

> ***STJ Súmula: 406*** *A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório.*

Com base nestas premissas, surgem duas indagações:

1ª Indagação - O precatório oferecido em garantia deve ser do mesmo ente que promove a Execução Fiscal?

Não. Ou seja, é perfeitamente possível numa execução fiscal promovida pela União o oferecimento à penhora de precatórios do RS.

> *O **crédito representado por precatório é bem penhorável, mesmo que a entidade dele devedora não seja a própria exequente**, enquadrando-se na hipótese do inciso XI do art. 655 do CPC, por se constituir em direito de crédito (EREsp 881.014/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 17.03.08).*

2ª Indagação - O precatório pode ser utilizado como pagamento de tributos (COMPENSAÇÃO)?

Em princípio não é possível, pois a compensação exige a previsão expressa em lei específica do ente tributante.

> *CTN Art. 170. A LEI PODE, **nas condições e sob as garantias que estipular**, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

OBS: Não se deve confundir **pagamento do tributo** (NÃO PERMITIDO por meio de precatório, pois seria forma de compensação) com **oferecimento de garantia** (PERMITIDO por meio de precatório).

Atualmente, a única situação prevista na CF que permite o pagamento de tributos com precatório é a do art. 78 do ADCT, que estabeleceu um 'calote' em relação aos precatórios. Estabelece o dispositivo que os precatórios pendentes na data da promulgação do art. 78 (EC 30/2000) serão pagos, parceladamente, em 10 anos. O próprio dispositivo prevê ainda que esse pagamento pode ser fracionado dentro de cada ano. Por fim prevê: Se a parcela anual não for quitada, os valores devidos podem ser utilizados para pagar tributos.

> *ADCT Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 30, de 2000)*

> *§ 2º As prestações anuais a que se refere o caput deste artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 30, de 2000)*

4.4.5. Embargos à execução fiscal

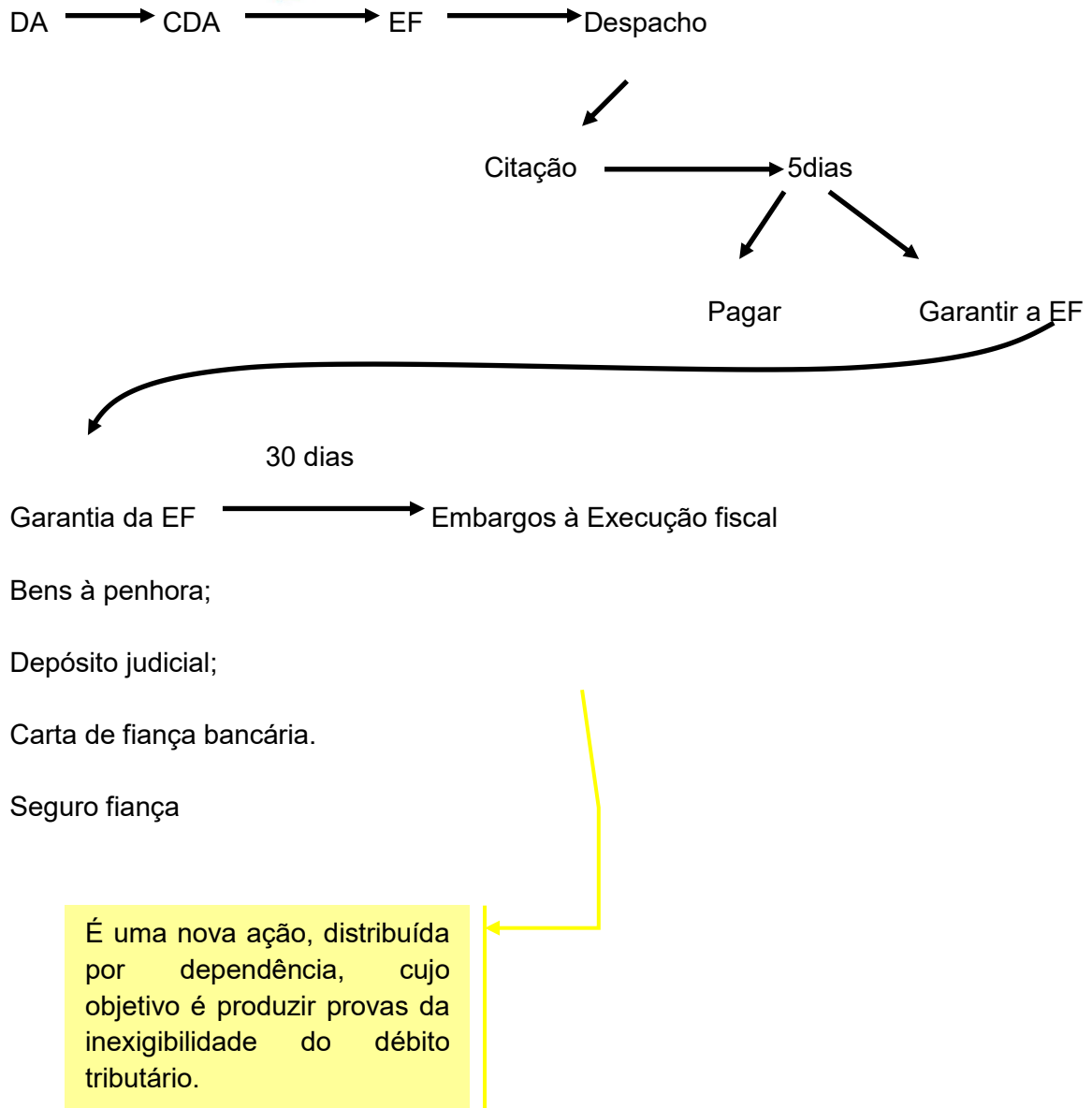
Nesse novo processo haverá produção de provas, com o objetivo de desconstituir a dívida, ou seja, dizer que o valor não é devido. O ônus da prova da desconstituição é do devedor (embargante).

Os embargos suspendem a execução fiscal? O art. 919 do CPC/15 estabelece que em regra os embargos não tenham efeito suspensivo.

O STJ diz que o 919 é aplicável à execução fiscal, pois a própria LEF, em seu art. 1º, estabelece que o CPC tem aplicação subsidiária.

Destarte, os embargos suspendem a execução fiscal, somente se presentes os requisitos do art. 919 do CPC/15. Ademais, a garantia deve ser integral.

> *Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.*
> *§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e **desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes**.*
> *§ 2º Cessando as circunstâncias que a motivaram, a decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada.*
> *§ 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, esta prosseguirá quanto à parte restante.*
> *§ 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.*
> *§ 5º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens.*

Sendo assim, com o oferecimento dos embargos, a prescrição intercorrente (como vimos, aquela que foi interrompida quando do despacho inicial) é SUSPENSA, bem como a ação de execução fiscal (**isso se os embargos forem recebidos no efeito suspensivo**).

Com o fim do processo de embargos, duas decisões são possíveis:

Decisão 1- Embargos julgados PROCEDENTES: O sujeito passivo obteve êxito. A Consequência é o levantamento da garantia e a extinção da execução fiscal.

Decisão 2- Embargos julgados IMPROCEDENTES: O sujeito passivo não logrou êxito. Consequência: Execução (arrematação) da garantia e retomada da Execução Fiscal (retomando também o prazo da prescrição intercorrente).

OBS: Sobre a conversão do depósito como garantia em renda. Qual o momento?

> ***LEF***
> *Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:*
> *...*

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

4.4.6. Inexistência de bens a penhorar/não localização do devedor

Sucede que no contexto dessa execução fiscal, podem ocorrer duas variáveis:

1ª Variável: DESPACHO CITATÓRIO PROFERIDO, DEVEDOR LOCALIZADO, CITAÇÃO REALIZADA. Passam os 05 dias e a pessoa não se manifesta (não paga nem garante o juízo). Nesse caso, o juiz solicitará ao oficial de justiça a penhora forçada de bens. O oficial volta da diligência e diz: NÃO EXISTEM BENS A PENHORAR.

SOLUÇÃO: Art. 185-A do CTN, introduzido pela LC 118/05. O juiz determinará a indisponibilidade de bens e direitos do executado. A hipótese mais comum é o bloqueio das contas correntes e aplicações.

***CTN Art. 185-A**. Na hipótese de o devedor tributário, **devidamente citado**, **não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal** e **não forem encontrados bens penhoráveis**, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.*
§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.
§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

O STJ entende que o art. 185-A do CTN não se confunde com a penhora on-line prevista no CPC.

Súmula 560-STJ: A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

2ª Variável: DESPACHO QUE DETERMINA A CITAÇÃO SEGUIDO DA NÃO LOCALIZAÇÃO DO DEVEDOR

SOLUÇÃO: Art. 40, da LEF e Súmula 314 do STJ.

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor OU encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição :

OBS: Aqui, atualmente, antes dos procedimentos abaixo descritos, pode ser caso de penhora on line, que ainda não existia na época da criação do dispositivo (ver abaixo).

> *§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.*
> *§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.*
> *§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.*
> *§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.*
> *§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.*

Deverá o juiz determinar a suspensão da execução pelo prazo de 01 ano. Nesse caso, a prescrição intercorrente que tinha sido iniciada com o despacho citatório é também suspensa durante esse interregno de 01 ano. Ao fim da suspensão, os autos retornam ao juiz, que deverá ordenar a realização de novas diligências a fim de encontrar o devedor.

Devedor localizado → Citação válida → Segue a execução.

OBS: É possível sustentar até mesmo a citação por edital, seguida da penhora on line.

Devedor não localizado → Juiz ordena o arquivamento da execução fiscal por tempo indeterminado (ou seja, não corria a prescrição intercorrente).

O §3º dá a entender que, a qualquer tempo, após o arquivamento, caso o devedor fosse encontrado, deveria proceder-se ao desarquivamento da execução e continuidade do processo.

Essa era a interpretação que a Fazenda fazia do dispositivo: Durante todo o período de arquivamento a prescrição continuava suspensa, podendo ocorrer o desarquivamento até mesmo 20 anos depois do início da execução. Era uma hipótese de imprescritibilidade da pretensão executória.

Essa discussão chega ao STJ que pacifica o entendimento no sentido de não admitir a tese da imprescritibilidade. Nesse sentido:

> ***STJ Súmula: 314*** *Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano,* ***findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.***

Mudança da Lei: Em 2004, para encerrar com qualquer dúvida, é acrescentado ao art. 40 o §4º:

> *§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz,* ***depois de ouvida a Fazenda Pública****, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.*

(Lembrar que na prescrição material, aquela que ocorre antes mesmo do ajuizamento execução fiscal, o juiz não precisa ouvir a fazenda)

Ou seja, além da previsão da decretação de ofício da prescrição (ver abaixo), o referido dispositivo solucionou a dúvida quanto a tal imprescritibilidade da execução. Assim, a partir da decisão de arquivamento começa a correr novo prazo quinquenal de prescrição intercorrente.

Porém, percebemos que o §4º trata de suspensão da prescrição, que o STJ sempre entendeu ser restrito a Lei Complementar de caráter geral (leia-se: CTN) quando referente à Direito Tributário, nos termos do art. 143, III, 'b' da CF/88. Nesse ponto surge a dúvida:

Há conflito do §4º do art. 40 da LEF com o CTN, por tratar de matéria prescricional?

> *Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua* ***constituição definitiva.***

NÃO, pois, na verdade, a prescrição do art. 40, §4º é diferente daquela prevista no art. 174 do CTN.

STJ: O art. 174 trata da prescrição relativa ao crédito tributário, que se aplica MATERIALMENTE ao direito tributário. É o prazo existente para que a Fazenda dê início à execução (**prescrição material**).

Já o prazo da LEF traz um prazo de **prescrição processual ou procedimental**, que se refere à própria duração do processo de execução. Assim, por conta de ser uma matéria processual e não material, é passível de tratamento por meio de lei ordinária.

4.4.7. Caso específico de prescrição intercorrente: redirecionamento da execução fiscal para os sócios.

Pode acontecer de a execução fiscal ter sido ajuizada em face da pessoa jurídica, o despacho para sua citação ter sido efetuado, ter ocorrido sua citação, o processo ter andado até que a Fazenda Pública pede o redirecionamento da execução fiscal para os sócios, tendo em vista o art. 135, III CTN (ver acima, responsabilidade).

> *Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*
> *I - as pessoas referidas no artigo anterior;*
> *II - os mandatários, prepostos e empregados;*
> ***III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.***

A Fazenda Pública pode fazer o REDIRECIONAMENTO para os sócios, mas deve considerar o prazo de prescrição intercorrente, contado a partir do despacho que ordenou a citação.

4.4.8. Reconhecimento da prescrição intercorrente de ofício

Outra inovação trazida pelo §4º do art. 40 (de 2004) foi a possibilidade de reconhecimento, de ofício, da prescrição intercorrente (que em 2006 seria adotada pelo CPC/73), desde que previamente ouvida a Fazenda Pública. Vimos isso em prescrição.

Art. 40 § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

4.4.9. Aplicação do art. 40 aos casos de não localização de bens

Em princípio, não se aplica o art. 40 nos casos de citação do devedor, mas falta de bens.

Por quê? Se o devedor é citado e não se manifesta, não sendo encontrados bens, a situação se resolve com o art. 185-A do CTN → Penhora 'online'. Esse dispositivo é mais recente que o art. 40 da LEF, que, por isso, não se aplica.

LEF Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

CTN Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Entretanto, se da penhora 'online' não resultar NADA, aí sim se aplica o art. 40 (é uma aplicação subsidiária). Suspende-se a execução e a prescrição por um ano. Se não forem achados bens, o processo é arquivado, iniciando-se novo prazo de prescrição.

4.4.10. Exceção de pré-executividade e Súmula 393 do STJ

A exceção nada mais é do que uma petição que o devedor apresenta nos autos da execução fiscal, que tem por objetivo demonstrar a inexequibilidade do título executivo que embasa a execução fiscal, qual seja, a CDA.

Frise-se: Não é ação; não é contestação; não se confunde com embargos à execução fiscal: é uma PETIÇÃO apresentada incidentalmente ao processo de execução.

Vejamos um exemplo:

O sujeito é citado na execução fiscal para pagar ou garantir a dívida em 05 dias. Ocorre que ele já pagou o tributo, e inclusive tem comprovantes disso. Logo, não faria sentido o devedor ser obrigado a apresentar garantia para só então, através dos embargos, alegar o pagamento.

Nesse caso, como o sujeito tem prova pré-constituída da inexequibilidade e como a matéria trata de pagamento (que não exige dilação probatória), o devedor pode apresentar uma petição nos autos, mostrando que a CDA não pode ser executada, a chamada exceção de pré-executividade.

Nessa petição o devedor deve:

- Mostrar porque a CDA não pode ser executada
- Pedir a extinção da execução fiscal.

Agora, se não existe prova constituída do pagamento, de forma que a sua alegação demanda dilação probatória, aí sim o executado deverá garantir o juízo para discutir a questão em embargos, que é um processo de conhecimento.

Requisitos da exceção de pré-executividade:

a) Requisito central: Ausência de dilação probatória (prova pré-constituída).
b) Requisito material: O devedor só pode opor exceção quando se tratar de matérias relativas a:
   - Extinção do CT (inclusive prescrição: leading case: EREsp. 388.000/RS);
   - Exclusão do CT;
   - Suspensão da exigibilidade;
   - Imunidade.

Caberia exceção de pré-executividade para discutir a responsabilidade do sócio-gerente da pessoa jurídica?

OBS: Lembrar a hipótese de inversão do ônus da prova: quando o nome do sócio consta da inscrição e da CDA como responsável pelo crédito tributário, é ele que terá de provar que não tem essa responsabilidade.

NÃO, pois essa alegação demanda dilação probatória, uma vez que, nesse caso, é ônus do sócio a prova de sua "não-responsabilidade". Assim, o único meio cabível são os embargos à execução fiscal.

Nesse momento, a única prova pré-constituída é a CDA, que tem presunção de liquidez e certeza. REsp. 1.110.925.

Foi com base nesse entendimento que o STJ publicou Súmula 393:

> ***STJ Súmula 393*** *A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.*

5. INDÉBITO TRIBUTÁRIO (PRAZO DE PRESCRIÇÃO APLICÁVEL AOS CONTRIBUINTES)

5.1. Considerações iniciais

Trata-se do prazo que o sujeito passivo tem para obter a devolução de tributos que tenham sido recolhidos indevidamente.

OBS: há quem diga que o prazo para PLEITEAR administrativamente a devolução do valor pago indevidamente seria prescricional (direito à prestação violado), ao passo que o prazo ANULAR a decisão administrativa que denega a restituição seria decadencial (direito potestativo).

Esse prazo é aplicável de duas formas, a fim de se obter o valor pago indevidamente:

a) Restituição: O sujeito passivo pleiteia a devolução, em dinheiro, daquilo que pagou indevidamente.
b) Compensação: O sujeito passivo pleiteia a compensação daquilo que pagou indevidamente com outras dívidas tributárias que tenha perante a Administração.

IMPORTANTE: Esses pleitos podem ser feitos tanto administrativa quanto judicialmente (não existe no Brasil o condicionamento da via judicial ao exaurimento das vias administrativas).

O prazo para pleitear a repetição é o mesmo nos dois casos: **05 anos**. Entretanto, em optando pela via administrativa, aplica-se no caso o art. 169 do CTN:

> ***CTN Art. 169***. *Prescreve em* ***dois anos*** *a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.*
> *Parágrafo único.* ***O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial****, recomeçando o seu curso,* ***por metade****, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.*

Percebe-se a disparidade no tratamento entre Fazenda e contribuinte: o prazo é de apenas dois anos para propor a ação, sendo que depois de proposta o prazo é interrompido, porém não volta inteiro, mas sim da metade.

Tem-se entendido que essa interrupção não pode prejudicar aquele que ajuizou a ação na primeira metade do prazo prescricional; bem como essa prescrição intercorrente só pode ser declarada contra quem deu causa, vale dizer, não pode o contribuinte ser prejudicado pela demora da máquina judiciária.

5.2. Restituição

> *CTN*
> *Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*
> *I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*
> *II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*
> *III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

A restituição judicial de dá por meio da ***ação de repetição indébito tributário***.

5.3. Compensação

Administrativamente pode se dar através da Declaração de Compensação (DECOMP - ver acima), que se sujeita à homologação para que extinga o débito a ser compensado.

A compensação **judicial** pode se dar de duas formas diferentes:

a) Ação declaratória de existência de relação jurídica tributária;
b) Mandado de segurança (Súmula 213 do STJ).

> ***STJ Súmula nº 213** O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.*

Em qualquer dos casos o contribuinte deve observar o prazo de prescrição (decadencial na visão de Ricardo Alexandre). A partir do momento que se esgota o prazo de pedir a restituição do recolhimento indevido, também se esgota o prazo de pedir a compensação desse recolhimento com outro débito vencido.

5.4. Prazo prescricional (decadencial?)

O prazo é previsto no art. 168, I do CT: **05 anos**, contados da data da extinção do crédito tributário. A hipótese mais comum é a contagem a partir do pagamento indevido (que extingue o crédito indevido).

> *Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*
> *I - nas hipótese dos incisos I (I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;) e II (II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;) do artigo 165, da **data da extinção do crédito tributário;***
> *II - na hipótese do inciso III (III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.) do artigo 165, da **data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial** que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

Nos tributos lançados por declaração ou de ofício, a extinção do crédito se dá com o pagamento, sem depender de qualquer providência ulterior da Administração.

Já nos tributos lançados por homologação a extinção do crédito não se dá com o pagamento, que é feito a título precário (sem prévio exame da autoridade administrativa, sob condição resolutiva), mas sim com a ulterior homologação desse pagamento (art. 150, §4º; art. 156, VII do CTN). Esse é o termo inicial do prazo para a restituição do valor indevido.

O grande problema é que a homologação pode demorar até 05 anos desde o fato gerador (homologação tácita). Assim, somando os 05 anos de prazo de homologação, mais 05 anos do prazo da repetição, podemos ter um prazo de até 10 anos desde o FG para que o contribuinte possa pleitear a repetição.

Esse prazo foi consolidado na jurisprudência do STJ: era a chamada ***tese dos 05 mais 05*** (mais uma tese de 05 + 05).

5.5. Tese dos "05 mais 05" (pró contribuinte) e a incidência da LC 118/05

Quem pagou tributo que não era devido possui direito à restituição do valor pago indevidamente. Esse direito está expressamente previsto no CTN:

> *CTN Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento (...)*

O prazo para que o contribuinte pleiteie a restituição do valor pago indevidamente é de 05 anos.

Se o contribuinte pagou o tributo sem qualquer litígio no âmbito da administração tributária, o CTN afirma que esse prazo de 05 anos é contado a partir da data da extinção do crédito tributário (art. 168, I).

> *Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*
> *I - nas hipótese dos incisos I (I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;) e II (II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;) do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;*
>
> *CTN Art. 150*
> *§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Então, em regra, o prazo para restituição é de 05 anos contados da data de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 168, I, do CTN.

Em que momento ocorre a EXTINÇÃO do crédito tributário?

Conforme já visto, o STJ, após muita discussão, decidiu no seguinte sentido (veremos que isso vai ser mudado pela LC 118/2005 mais a frente):

Lançamento de OFÍCIO Lançamento por DECLARAÇÃO	O CT é extinto na data do PAGAMENTO *Não há necessidade de se falar em qualquer providência posterior da Administração Tributária.* *Isso ocorre assim porque nessas duas espécies de lançamento quem calcula o valor do tributo a ser recolhido é a autoridade fiscal competente, de forma a se presumir que tal valor esteja correto.*
Lançamento por HOMOLOGAÇÃO	O CT é extinto na data da HOMOLOGAÇÃO *No lançamento por homologação, é o sujeito passivo quem calcula o montante do tributo devido e antecipa o respectivo pagamento, extinguindo o crédito tributário sob condição resolutória.* *Assim, a extinção somente é definitiva com a homologação feita pela autoridade fiscal, que poderá ser expressa ou tácita.*

Caso do lançamento por homologação: na prática, como a homologação tácita é a regra, o sujeito passivo acabava por possuir um prazo de praticamente 10 anos para formular o pedido de restituição: **05 anos para a homologação (quando então o crédito era extinto) + 05 anos do prazo de restituição propriamente dito.**

Em termos mais precisos, efetuado um pagamento que venha a considerar indevido, o sujeito passivo poderia pleitear restituição já no dia seguinte. Apesar disso, o prazo para formular o pedido ainda não começara a fluir, o que viria a ocorrer tão-somente *na DATA DA HOMOLOGAÇÃO*. Como tal homologação é, na maioria das vezes, tácita, o comum era que o prazo de cinco anos previsto no art. 168, I, do CTN só começasse a fluir 05 anos após o fato gerador.

Assim, o sujeito passivo poderia pleitear a restituição desde a data do pagamento indevido até cinco anos após a homologação. Como a data do pagamento e a do fato gerador são bastante próximas (normalmente com uma diferença de dez a trinta dias), o sujeito passivo teria prazo de praticamente dez anos para pleitear a restituição. **Trata-se da famosa teoria dos 05+ 05.**

A situação muda com a Lei Complementar 118/2005: O Governo Federal não concordava com esse entendimento do STJ, considerando que, no caso do lançamento por homologação, o contribuinte acabava gozando de um prazo muito extenso para pleitear a restituição. Desse modo, foi editada a Lei Complementar n. 118/2005 com o objetivo de alterar essa regra.

Veja o que previu o art. 3º da LC 118/2005:

> ***LC 118/05 Art. 3º*** *Para efeito de interpretação do* ***inciso I do art. 168 do CTN****, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito* ***a lançamento por homologação****,* ***no momento do pagamento antecipado*** *de que trata o §1º do art. 150 da referida Lei.*

A nova regra, na realidade, mudou o prazo para a formulação do pedido de restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação. A mudança decorre de um deslocamento do termo inicial do prazo. Vejamos como ficou a situação (isso é o que vale hoje em dia):

Lançamento de OFÍCIO Lançamento por DECLARAÇÃO	O CT é extinto na data do PAGAMENTO
Lançamento por HOMOLOGAÇÃO	O CT também é extinto na data do PAGAMENTO antecipado

O art. 4º da LC 118/2005 tentou dar caráter retroativo a essa nova regra, afirmando que ela seria expressamente interpretativa, de modo que poderia ser aplicada a atos ou fatos pretéritos, conforme autoriza o art. 106, I, do CTN. Vejamos o art. 4º da LC 118/2005 e o art. 106 do CTN:

> *LC 118/05 Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, do CTN.*
>
> *CTN Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*

Esse art. 4º da LC 118/2005 é constitucional? A regra trazida pelo art. 3º da LC 118/2005 pode ser aplicada a atos e fatos PRETÉRITOS?

O que o STJ e o STF decidiram sobre o tema:

STJ	STF
O art. 4º, segunda parte, é inconstitucional.	O art. 4º, segunda parte, é inconstitucional.
A nova regra trazida pelo art. 3º da LC 118/2005 não pode ser em nada retroativa.	A nova regra trazida pelo art. 3º da LC 118/2005 não pode ser totalmente retroativa.
O prazo de 5 anos previsto no art. 3º da LC 118/2005 só pode ser aplicado para os pagamentos indevidos ocorridos após a sua vigência (09/06/2005).	O prazo de 5 anos previsto no art. 3º da LC 118/2005 só pode ser aplicado para as ações ajuizadas após a sua vigência (09/06/2005).
Qual é o marco para aplicação do art. 3º? • Para os pagamentos feitos indevidamente pelos contribuintes até 08/06/2005, o prazo para a repetição do indébito é de 10 anos. • Para os pagamentos feitos indevidamente pelos contribuintes partir de 09/06/2005, o prazo para a repetição do indébito é de 5 anos contados da data do pagamento.	Qual é o marco para aplicação do art. 3º? • Para as ações de repetição de indébito ajuizadas até 08/06/2005, o prazo para a repetição do indébito é de 10 anos. • Para as ações de repetição de indébito ajuizadas a partir de 09/06/2005, o prazo para a repetição do indébito é de 5 anos, contados da data do pagamento.
Se o pagamento indevido ocorreu até 08/06/2005: o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito seria o de 10 anos.	Se o pagamento indevido ocorreu até 08/06/2005: o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito pode ser: • de 10 anos (se a ação foi ajuizada até 08/06/2005). • de 5 anos (se a ação foi ajuizada a partir de 08/06/2005).
O que importa é saber se *o pagamento indevido* foi feito a partir da vigência da LC 118/2005 (09/06/2005).	O que importa é saber se *a ação de repetição de indébito* foi ajuizada a partir da vigência da LC 118/2005 (09/06/2005).
REsp 1.002.932/SP, 1ª Seção, j. 25/11/2009	RE 566621, Pleno, julgado em 04/08/2011

Como se vê, o STJ decidiu inicialmente de um modo e o STF, posteriormente, entendeu de forma diferente. Vejamos com um exemplo a diferença entre as duas posições:

"João" fez pagamento indevido de Imposto de Renda (imposto sujeito a lançamento por homologação) em abril de 2003. Em 15 de junho de 2009, ajuizou ação de repetição de indébito. ***Ocorreu a prescrição?***

1) Para a 1ª corrente: NÃO. A partir de abril de 2003 haveria mais 10 anos para o ajuizamento da ação de repetição de indébito.

2) Para a 2ª corrente: SIM. Como João ingressou com a ação após a LC 118/2005, o prazo prescricional foi de 5 anos contados do pagamento, ou seja, houve a prescrição em abril de 2008.

Qual entendimento prevaleceu? Por se tratar de matéria envolvendo a interpretação da lei em face da CF, prevaleceu a posição do STF. Assim, o STJ afirma expressamente que está superando seu antigo entendimento para se adequar à posição do STF:

Qual é o prazo prescricional para obter a restituição do valor pago indevidamente no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação?

- Para AÇÕES de repetição de indébito ajuizadas ATÉ 8/6/2005: 10 anos.

- Para AÇÕES de repetição de indébito ajuizadas A PARTIR de 9/6/2005: 5 anos.

No dia 09/06/2005 entrou em vigor a LC 118/2005, que estabeleceu que, para efeito de repetição de indébito, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado. Obs: não importa se o pagamento indevido foi feito ANTES da LC 118/2005 (09/06/2005). O que interessa saber é se a ação foi ajuizada antes da LC 118/2005 entrar em vigor. Primeira Seção. REsp 1.269.570-MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 23/5/2012

6. GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Garantias: Regras que asseguram direitos à Administração no sentido de **garantir a eficácia da cobrança do crédito tributário**. Regras que asseguram a não limitação da cobrança do crédito. Arts. 183 a 185-A do CTN.

Privilégios: regras que põe o crédito tributário em **posição de vantagem em relação aos demais créditos** (em eventual execução coletiva de dívidas). São previstos nos arts. 186 e 187 do CTN.

6.1. Garantias do crédito tributário

Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.
Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

OBS1: O rol de garantias do CTN é meramente exemplificativo. A lei pode estabelecer outras garantias ao crédito. Exemplo disso é a **Medida Cautelar Fiscal - MCF** (possibilidade de a Fazenda

requerer a indisponibilidade de bens e direitos do sujeito passivo por meio de ação judicial disciplinada 8.397/92).

As garantias podem ser legalmente estipuladas conforme a espécie de tributo que visam assegurar a cobrança.

OBS2: As garantias não alteram a natureza do crédito tributário (CT) nem a da obrigação tributária (OT). Exemplo: uma garantia real dada em obediência a determinação legal não transforma a natureza do CT em Crédito com **garantia** real.

As garantias que veremos aqui são as seguintes:

- Totalidade do patrimônio e renda respondendo pelo CT;
- Presunção de fraude;
- Penhora 'On line';

6.1.1. Totalidade do patrimônio e renda respondendo pelo CT

> ***Art. 184***. *Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a* ***<u>totalidade dos bens e das rendas</u>***, ***<u>de qualquer origem ou natureza</u>***, *do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula,* ***excetuados unicamente os bens e rendas que a LEI declare absolutamente impenhoráveis.***

Ou seja, o bem SÓ não responde se a LEI o declarar expressamente impenhorável. Do contrário, qualquer bem do patrimônio responde pela dívida tributária.

Isso é uma severa garantia para a Administração, contra subterfúgios do devedor para não pagar a dívida (como cláusulas de inalienabilidade, impenhorabilidade etc.).

Exceção são os bens e rendas ABSOLUTAMENTE impenhoráveis, assim declarados pela Lei.

Outra "exceção" pode se referir aos bens gravados com ônus real, pois, como se verá adiante, os credores com garantia real têm preferência em relação à Fazenda, quando se tratar de <u>processo falimentar.</u>

6.1.2. Presunção de fraude

> *Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.*

Presunção de fraude que se opera contra o sujeito passivo, que, já tendo ciência da inscrição do débito em dívida ativa, mesmo assim promove alienação de bens (ver acima).

Essa alienação conta com presunção RELATIVA de fraude, que pode ser afastada pela demonstração do sujeito passivo de que tem bens suficientes a garantir a execução.

6.1.3. Bloqueio de bens e de direitos

> ***Art. 185-A***. *Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, **não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis**, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)*
> *§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.*
> *§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.*

O art. 185-A do CTN é mais amplo e mais invasivo ao patrimônio do devedor do que a mera penhora "on line" disciplinada pelo CPC. Isso porque o art. 185-A do CTN prevê a indisponibilidade universal dos bens e direitos do executado.

Como pontua o STJ:

> *O bloqueio universal de bens e de direitos, previsto no art. 185-A do CTN, não se confunde com a penhora de dinheiro aplicado em instituições financeiras, por meio do sistema Bacen Jud, disciplinada no art. 655-A do CPC (redação conferida pela Lei 11.382/2006). (STJ. 2ª Turma. AgRg no Ag 1164948/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 02/02/2011)*

Por ser uma medida muito grave, a indisponibilidade de que trata o art. 185-A do CTN só pode ser decretada pelo juiz se forem preenchidos três requisitos que podem ser extraídos da própria redação do dispositivo. São eles:

1) Citação do devedor A indisponibilidade só pode ser decretada se o executado já foi citado ("devidamente citado").

2) Inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal O art. 185-A afirma que somente poderá ser determinada a indisponibilidade se o devedor, após ser citado, "não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal".

3) Exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis

A indisponibilidade só pode ser decretada se a Fazenda Pública provar que tentou outras diligências para achar bens penhoráveis do devedor e, mesmo assim, não obteve êxito.

Quais são as diligências que devem ser exigidas da exequente para que se considerem esgotados os meios de busca de bens?

Segundo o STJ, para que a Fazenda Pública prove que esgotou (exauriu) todas as diligências na tentativa de achar bens do devedor, basta que ela tenha adotado duas providências:

a) a exequente deve ter pedido e o juiz determinado a penhora “on line” (Bacen Jud);

b) a exequente deve ter expedido ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito - DENATRAN ou DETRAN.

Repare, na letra “b”, que basta que a Fazenda Pública tenha feito pesquisas de bens nos registros públicos localizados no domicílio do executado (cartórios existentes na cidade do devedor). Assim, não se exige que a Fazenda Pública realize busca em todos os registros de imóveis do País, por exemplo.

O STJ entende que exigir isso não seria razoável. Se forem tentadas as duas providências acima e mesmo assim não forem localizados bens penhoráveis, neste caso será possível que a Fazenda Pública requeira e o juiz determine a indisponibilidade do art. 185-A do CTN.

O tema foi definido pelo STJ em sede de recurso especial repetitivo, tendo sido firmadas as seguintes teses:

> *A indisponibilidade de bens e direitos autorizada pelo art. 185-A do CTN depende da observância dos seguintes requisitos: (i) citação do devedor tributário; (ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; e (iii) a não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos: a) pedido de acionamento do Bacen Jud e consequente determinação pelo magistrado e b) a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito - DENATRAN ou DETRAN. STJ. 1ª Seção. REsp 1.377.507-SP, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 26/11/2014 (recurso repetitivo) (Info 552).*

O STJ consagrou o entendimento acima na Súmula 560 do STJ.

> *Súmula 560-STJ: A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran. STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/12/2015. DJe 15/12/2015.*

Cuidado para não confundir:

- Para que seja decretada a penhora on-line, não é necessário que o credor tente localizar outros bens penhoráveis em nome do devedor. Não se exige do exequente o exaurimento das vias extrajudiciais na busca de bens a serem penhorados (STJ. Corte Especial. REsp 1112943/MA, Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 15/09/2010).
- Para que seja decretada a indisponibilidade de bens de que trata o art. 185-A do CTN, exige-se que a Fazenda Pública exequente prove que tentou localizar outros bens penhoráveis em nome do devedor. Exige-se o exaurimento das diligências na

busca por bens penhoráveis (STJ. 1ª Seção. REsp 1.377.507- SP, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 26/11/2014).

6.2. Privilégios do crédito tributário

Privilégio é a vantagem/posição do Crédito tributário em relação a outras dívidas do sujeito passivo, no contexto de uma execução coletiva de débitos (processos de falência, recuperação judicial, inventário, arrolamento e liquidação de empresas).

6.2.1. Regra geral

> ***Art. 186***. *O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da **legislação do trabalho ou do acidente de trabalho**.*

O crédito tributário está no topo, só perdendo a preferência para os créditos trabalhistas.

6.2.2. Ordem de preferência nas execuções coletivas

1º: Crédito decorrente da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

2º: Créditos tributários (tributos e multas → uma vez que a lei não restringiu a tributos).

No entanto, esse cenário muda com a Nova Lei de Falências, que alterou a ordem de classificação dos débitos do falido, preterindo o Crédito Tributário em algumas posições na lista de preferência.

Conclusão: O art. 186 traz a regra geral das execuções coletivas, que, no entanto, não é aplicável ao **PROCESSO DE FALÊNCIA**, conforme prevê o próprio art. 186, parágrafo único do CTN (redação dada pela LC 118/05, ver abaixo). Essa alteração teve por objetivo adequar o CTN com a Nova Lei de Falências.

6.2.3. Regras de preferência do crédito tributário na falência (LC nº 118, de 2005)

> *Art. 186, Parágrafo único. Na falência:*
> *I – o crédito tributário não prefere aos créditos extra concursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;*

O crédito tributário não prefere:

- Créditos da legislação do trabalho e de acidente do trabalho (já mencionados no caput, art. 186)
- Créditos extraconcursais e importâncias passíveis de restituição;
- Créditos com garantia real (no limite do valor do bem gravado).

Créditos extraconcursais: São os créditos resultantes de atividades praticadas após a decretação da falência. Inclusive pode haver crédito tributário nesse grupo.

Importâncias passíveis de restituição: Bens de terceiros que estavam com o devedor no momento da decretação da falência, bem como aqueles bens que foram entregues por terceiros ao devedor, a título de adiantamento.

Garantia real: Penhor, hipoteca, anticrese, alienação fiduciária. O que ocorre se a gravação se deu após a ciência da inscrição em dívida ativa? Presume-se a fraude do negócio.

> *CTN Art. 186*
> *Parágrafo único. Na falência:*
> *II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e*

Possibilidade de LIMITES para a preferência dos créditos decorrentes da Legislação do Trabalho. Por que a imposição de limites? Porque a razão da preferência a esses créditos decorre de sua natureza alimentar, o que, obviamente, somente existe dentro de um valor razoável. **O limite fixado na Lei de Falências é de 150 salários-mínimos.**

OBS: A limitação NÃO ABRANGE os créditos decorrentes de acidentes do trabalho. Ou seja, tratando-se de acidentes do trabalho, o valor é ilimitado.

> *CTN Art. 186*
> *Parágrafo único. Na falência:*
> *III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.*

Esse dispositivo desvincula o pagamento das penalidades do pagamento dos tributos devidos. O que tem preferência na lei de falências é o TRIBUTO; a multa é paga lá no fim da lista, ao lado de todas as outras multas, como, aliás, expressamente prevê a própria lei de falência.

6.2.4. Autonomia da execução fiscal

> ***Art. 187***. *A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.*

A execução fiscal corre PARALELAMENTE ao processo falimentar (ou qualquer outra execução coletiva), em outras palavras, não se submete o juízo universal da falência. Não há concurso de credores na execução fiscal. Ao fim do procedimento fiscal, deverá o produto da execução ser remetido ao juízo falimentar, para que lá seja distribuído conforme a ordem legal de preferência.

Nesse sentido, Resp. 834.932 do STJ

> *A declaração de extinção das obrigações do falido poderá referir-se somente às obrigações que foram habilitadas ou consideradas no processo falimentar, não tendo, nessa hipótese, o falido a necessidade de apresentar a quitação dos créditos fiscais para conseguir o reconhecimento da extinção daquelas suas obrigações, em menor extensão, sem repercussão no campo tributário.* ***Sendo o art. 187 do CTN taxativo ao dispor que a cobrança judicial do crédito tributário não está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento, e não prevendo o CTN ser a falência uma das causas de***

> ***suspensão da prescrição do crédito tributário (art. 151), não há como se deixar de inferir que o crédito fiscal não se sujeita aos efeitos da falência**. Desse modo, o pedido de extinção das obrigações do falido poderá ser deferido: i) em maior abrangência, quando satisfeitos os requisitos da Lei falimentar e também os do art. 191 do CTN, mediante a "prova de quitação de todos os tributos"; ou ii) em menor extensão, quando atendidos apenas os requisitos da Lei falimentar, mas sem a prova de quitação de todos os tributos, caso em que as obrigações tributárias não serão alcançadas pelo deferimento do pedido de extinção. Recurso Especial parcialmente provido para julgar em menor extensão, sem repercussão no campo tributário*

6.2.5. Concurso entre pessoas jurídicas de Direito Público

> *CTN Art. 187*
> *Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:*
> *I - União;*
> *II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;*
> *III - Municípios, conjuntamente e pró rata.*

Trata-se do concurso entre os próprios sujeitos ativos do crédito tributário, em uma execução coletiva.

Exemplo:

Processo de falência onde a massa falida tem 100mil em recursos, e as seguintes dívidas tributárias:

- Dívida de 150 mil com o RJ;
- Dívida de 75mil com DF;
- Dívida de 20mil com Porto Alegre;
- Dívida de 10mil com Campinas.

Não tem dinheiro para todo mundo, quem recebe primeiro?

Os Estados têm prioridade sobre os municípios, devendo-se fazer um rateio entre eles, na proporção de seu crédito (é só fazer uma regra de três). Dessa forma:

RJ é credor de 2x mais que o DF, logo deverá receber o dobro do DF.

RJ recebe 66,6 mil. DF recebe 33,3mil.

Os municípios credores não recebem nada, pois todos os recursos foram gastos com créditos que lhe são preferenciais.

Esse parágrafo único é de discutível constitucionalidade, pois cria distinções entre entes políticos que a Constituição considera autônomos. Entretanto, mesmo que sob a égide da CF/69 (EC/69), o STF se manifestou pela constitucionalidade, uma vez que o benefício em favor da União seria, na realidade, benefício em favor de todo o povo (Súmula 563 do STF).

> ***STF SÚMULA Nº 563*** *O CONCURSO DE PREFERÊNCIA A QUE SE REFERE O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 187 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL É COMPATÍVEL COM O DISPOSTO NO ART. 9º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.*

> *REPETITIVO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. PREFERÊNCIA.*
> *A Seção, ao julgar o recurso sob o regime do art. 543-C do CPC c/c a Res. n. 8/2008-STJ,* ***reafirmou o entendimento de que, verificada a pluralidade de penhora sobre o mesmo bem em executivos fiscais ajuizados por diferentes entidades garantidas com o privilégio do concurso de preferência, consagra-se a prelação do pagamento dos créditos tributários da União e suas autarquias em detrimento dos créditos fiscais dos estados e destes em relação aos municípios****, conforme a dicção do art. 187, parágrafo único, do CTN c/c o art. 29 da Lei n. 6.830/1980.. Min. Luiz Fux, julgado em* ***13/10/2010****. (informativo 451 – 1ª Seção)*

Essa regra de concurso de credores públicos foi repetida na Lei 6.830/80 (LEF), com uma grande novidade em relação ao CTN: equipara-se ao ente político, para fins de preferência, as autarquias por ele instituídas.

Apesar de a LEF ser ordinária, tanto STF quanto STJ consideram a norma válida.

TRIBUTOS EM ESPÉCIE

UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS E DF
Art. 153 da CF/88	Art. 155 da CF/88	Art. 156 da CF/88
II	*ICMS*	*ISS*
IE	*ITCMD*	*ITBI*
IPI	IPVA	*IPTU*
IOF		
IR		
ITR		
IGF		

Vamos agora a análise de cada tributo. Alguns serão analisados conjuntamente devido às semelhanças:

1. IPI e ICMS

1.1. *Previsão constitucional*

> *ICMS Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*
> *II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*
>
> *IPI Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*
> *IV - produtos industrializados.*

Os dois são impostos regidos por um mesmo princípio: ***PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE***. Impostos não cumulativos são aqueles cobrados de acordo com uma técnica que resulta na desoneração do consumo ou da cadeia produtiva. **É um mecanismo de compensação**.

Quanto ao ICMS, o princípio é previsto no art. 155, §2º, I e II da CF/88.

> *Art. 155, § 2.º O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:*
> *I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

Quanto ao IPI, o princípio está no art. 153, §3º, II da CF/88.

> *Art. 153*
> *§ 3º - O imposto previsto no inciso IV(IPI):*
> *II - **<u>será não-cumulativo</u>**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

1.2. <u>Aspectos gerais da não-cumulatividade</u>

Relaciona-se, em regra, a IMPOSTOS PLURIFÁSICOS. Impostos que incidem durante todas as etapas de circulação da mercadoria. É o caso do IPI e ICMS.

A → B → C → Consumidor final.

Em cada circulação ocorre o fato gerador. Em cada fato gerador incide um novo ICMS (ou IPI). Isso é um imposto plurifásico.

A não-cumulatividade resulta em uma COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS COM DÉBITOS, de forma que o IPI ou o ICMS devidos no final do mês equivalem a <u>todos os débitos menos todos os créditos</u>.

Que débitos e créditos são esses? Toda a vez que ocorre <u>entrada de mercadoria</u> ocorre um crédito (ICMS a recuperar). Toda a vez que há <u>saída de mercadoria</u> ocorre um débito (ICMS a recolher).

Quando a Empresa 'A' vende a mercadoria para a empresa 'B', isso significa que a mercadoria saiu de 'A'. Assim, 'A' vai ter um débito (saída) e 'B' vai ter um crédito (entrada) é assim até chegar ao consumidor final. Quando a mercadoria é vendida ao consumidor, a empresa tem um débito e aí se encerra a cadeia, pois o consumidor não tem crédito.

O ICMS devido no mês equivale a todos os débitos menos os créditos. Todas as empresas têm livros onde constam os registros de débitos e créditos, a fim de que no fim do mês possa ser realizada a compensação.

Como é feita a quantificação do débito e do crédito? Próximo tópico.

O <u>crédito</u> equivale ao imposto (IPI/ICMS) devido na operação anterior; o <u>débito</u> equivale ao imposto (IPI/ICMS) devido na operação atual.

Exemplo: Alíquota de 18% do ICMS.

Operação A → B = 100 de base cálculo (valor da operação). ICMS = 18.

Operação B → C = 200. ICMS = 36.

Operação C → Consumidor = 300. ICMS = 54.

O débito de A = ICMS devido na operação ATUAL → 18. Vai para o livrinho.

O crédito de B = ICMS devido na operação ANTERIOR → 18.

O débito de B = ICMS devido na operação ATUAL → 36.

O crédito de C = ICMS da operação ANTERIOR → 36.

O débito de C = ICMS da operação ATUAL → 54.

O consumidor final não tem crédito. A operação termina aqui.

ICMS devido ao fim do mês (d= débito, c =crédito)

Empresa A: ICMS = d - c → 18 - 0 = 18 (supondo que só tenha sido realizada uma operação no mês).

Empresa B: ICMS = d - c → 36 - 18 = 18.

Empresa C: ICMS = d - c →54 - 36 = 18.

O valor do ICMS é agregado ao valor do bem.

Assim, o valor cobrado por A de B = 100 + 18 = 118.

Trata-se, pois, o ICMS, (bem como o IPI) de um IMPOSTO INDIRETO, ou seja, aquele imposto cujo custo é repassado para o próximo da cadeia.

Esses são os aspectos gerais (regra geral) sobre a não-cumulatividade, prevista no Inciso I do §2º do art. 155.

Já o inciso II do art. 155, § 2º traz duas limitações ao direito a crédito do ICMS.

1.3. *Limitações ao direito a crédito do ICMS*

> *Art. 155, §2º (ICMS)*
> *II - a isenção ou não-incidência, **salvo determinação em contrário da legislação** (ou seja, a legislação pode permitir a manutenção de tais créditos):*
> *a) **não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;***
> *b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores**;*

Regras das limitações ao direito de crédito do ICMS

REGRA1: O direito a crédito ocorre quando há uma entrada relativa a uma relação anterior tributada pelo ICMS.

A → B. B só vai ter o crédito se essa operação foi tributada pelo ICMS.

REGRA2: Esse crédito apenas será mantido se a operação seguinte também for tributada.

B → C. O crédito de B da operação anterior somente será mantido se a operação atual (B → C) também for tributada pelo ICMS. Se não houver tributação, 'B' perde o direito ao crédito da operação anterior.

Em outras palavras, o direito a crédito está condicionado à incidência do ICMS nas operações ANTERIORES e POSTERIORES.

Concluindo: O direito a crédito existe se há cobrança de ICMS ANTES e DEPOIS.

A partir dessa conclusão, chegamos às duas limitações ao direito a crédito (que podem ser afastadas por disposição expressa em lei estadual):

- Não há direito a crédito quando houve isenção ou não incidência do ICMS na operação anterior. Ora, se sequer teve ICMS, não teria porque haver crédito.
- Isenção ou não incidência acarretam anulação do crédito já apropriado.

A → B → C.

O crédito de B relativo à operação anterior (A → B) será anulado se a operação atual (B → C) não tiver incidência de ICMS.

EXCEÇÃO (onde o crédito é mantido MESMO com a não incidência do ICMS na próxima operação): Quando a operação de B com o próximo da cadeia for uma **operação de exportação** (operação **IMUNE** da incidência de ICMS, nos termos do art. 155, §2º, X, 'a' da CF). Nesse caso, pode haver a apropriação do crédito por B.

> *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*
> *§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*
> *X - **não incidirá**:*
> *a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, **assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;***

Estímulo à exportação. Neste caso, ocorre o seguinte:

A vende para B que exporta. Imunidade na transação entre B e C (estrangeiro). Neste caso, o crédito de B (oriundo da relação A-B), será mantido e não anulado, como manda a limitação do direito ao crédito do ICMS vista acima.

A (d)→ B (**c**)→ C (estrangeiro)

1.4. Limitações ao direito a crédito do IPI

> ***CF** Art. 153.*
> *§ 3º - O imposto previsto no inciso IV (IPI):*
> *...*
> *II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

A CF só menciona a regra da não-cumulatividade. Não traz as mesmas limitações previstas para o ICMS. Por conta disso, duas discussões surgiram:

Direito a crédito nos casos de operações anteriores "sem IPI".

Haverá crédito em relação à operação onde sequer incidiu IPI?

Direito de manutenção do crédito nos casos de operações posteriores “sem IPI**”.**

O crédito deve ser mantido mesmo que não haja débito para ser compensado? A resposta afirmativa era fundamentada na falta de previsão constitucional de qualquer limitação.

OBS: O que significa afinal “SEM IPI”? De três uma:

- Operação não tributada;
- Operação Isenta;
- Operação com alíquota zero.

Vejamos:

Operação não tributada;

A União não detém competência tributária. São as hipóteses de:

- Imunidades. Competência amputada. Ex.: Livros.

- Não incidência *tout court.* Não se tratar de produto industrializado. Ex.: Compra e venda de cavalos.

Operação isenta;

A União detém a competência, mas opta por não a exercer. Exemplo: IPI isento dos taxistas na compra de veículos.

Alíquota zero.

A alíquota zero é uma modalidade de isenção (STF). Existem três formas de dar isenção: Com base no sujeito passivo (ex.: taxistas); com base no fato gerador (Ex: carros 1.0); **com base na alíquota.**

PRIMEIRA QUESTÃO: Direito a crédito nos casos de operações ANTERIORES “sem IPI”. Haverá direito a crédito em relação à operação onde sequer incidiu IPI?

STF (1997 E 2002): Há direito a crédito. Fundamento: No IPI, diferente do ICMS, não há limitações constitucionais.

STF (2005): Ilmar Galvão (único voto vencido das decisões anteriores) leva de novo a questão ao pleno.

A decisão sai em 2007, onde o pleno (com nova composição) diz que não há direito a crédito. Fundamento: O direito a crédito depende de tributação na operação anterior.

SEGUNDA QUESTÃO: direito de manutenção do crédito nos casos de operações POSTERIORES “sem IPI”. O crédito deve ser mantido mesmo que não haja débito para ser compensado?

A resposta afirmativa era fundamentada na falta de previsão constitucional de qualquer limitação.

Ocorre que em 1999 surge a Lei 9.779/99, que, em seu art. 11 estabelece situações onde o crédito deve ser mantido, mesmo que a operação posterior seja isenta.

Por conta dessa lei surgiu o seguinte entendimento: se existe lei prevendo essa manutenção do direito a crédito, é porque **na falta de previsão legal essa manutenção é vedada**.

Assim, a seguinte discussão foi levada ao STF: O direito a manutenção do crédito decorria da Constituição ou da Lei?

STF: A lei é sim uma condição para o direito a crédito. Antes da Lei não havia esse direito; se não mais existir a lei, não mais existirá o direito a crédito.

Na prática, o STF equiparou a não cumulatividade do IPI a não cumulatividade do ICMS. Apesar de não existir limitação expressa na CF ao direito a crédito do IPI (como há com o ICMS), a jurisprudência acabou estendendo essas limitações.

Basta lembrar que quanto ao ICMS a CF possibilita que a lei infra afaste as limitações. Foi exatamente isso que, na visão do STF, fez a Lei 9.779/99 em relação às limitações do IPI: afastou as limitações "implícitas".

1.5. *Temas específicos do ICMS*

1.5.1. O ICMS nas importações

O ICMS é previsto no art. 155, II da CF/88.

> *CF Art. 155*
> *II - operações relativas à **circulação de mercadorias** e sobre **prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal** e **de comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

Esse dispositivo apresenta os quatro fatos geradores do ICMS:

- Operações de circulação de mercadorias;
- Prestações de serviço de transporte interestadual;
- Prestações de serviço de transporte intermunicipal;
- Prestações de serviços de comunicação.

Conforme dispõe o inciso, o ICMS incide nesses FGs mesmo que o início da operação tenha se dado no exterior. Portanto, para que incida o ICMS na importação é necessário que essa operação traduza uma das quatro previstas acima como fatos geradores.

A hipótese mais comum é a importação de **mercadorias (item 01)**, que, por se tratar de operação de circulação de mercadoria, acaba por sofrer a incidência do ICMS.

A operação é um **negócio jurídico** (exemplo mais comum: contrato de compra e venda). Esse negócio tem um objeto específico, qual seja a circulação de mercadorias. Circulação **é a transferência da titularidade da mercadoria** (circulação jurídica). Mercadoria, por sua vez, pode ser entendida como o bem móvel destinado ao comércio, com o intuito de lucro.

Especificamente sobre a incidência do ICMS em importações, assim dispunha o antigo 155, §2º, IX, 'a' da CF:

> ***CF Art. 155, §2º, IX:*** *a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;*

Por conta desse dispositivo, surgiram algumas discussões jurisprudenciais:

Como o dispositivo falou em ESTABELECIMENTO, estariam sujeitas ao ICMS as importações de mercadorias realizadas por pessoas físicas ou pessoas jurídicas NÃO COMERCIANTES (e consequentemente não contribuintes de ICMS)?

> ***STF SÚMULA ~~660~~*** *~~NÃO INCIDE ICMS NAS IMPORTAÇÕES REALIZADAS POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA QUE NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.~~*

Apesar dessa posição, a Fazenda continuou querendo tributar. Para isso, conseguiu a aprovação da EC 33/2001, que passou a permitir a incidência do ICMS na importação, em todo e qualquer caso (art. 155, §2º, IX, 'a').

> ***CF Art. 155, §2º, IX****: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;*

ANTES EC 33	DEPOIS EC 33
Operações de transferência de mercadoria. Pessoa jurídica **comerciante**.	Importação de bens ou mercadorias realizada por pessoa física ou jurídica e **independentemente da finalidade (transferência da propriedade).**

Assim, desde a edição da EC 33/2001, a súmula 660 do STF encontra-se superada. Atualmente, o ICMS incide sobre toda e qualquer importação. Independentemente de a pessoa ser contribuinte ou não de ICMS, deverá pagar o ICMS importação.

Lembrar da SV 48:

> *SV 48 – Na entrada da mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança de ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.*

1.5.2. O ICMS na comunicação

O ICMS incide na prestação de serviços de comunicação.

1.6. Seletividade do IPI e do ICMS

A variação da alíquota de forma a ser realizada uma cobrança mais onerosa de tributos sobre os produtos considerados supérfluos é o que se denomina de **seletividade**.

No **IPI** a utilização da seletividade é **OBRIGATÓRIA** (CF, art. 153, §3º, I).

> *Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*
> *...*
> *IV - produtos industrializados;*
>
> *§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:*
> *I - SERÁ seletivo, em função da essencialidade do produto;*

No **ICMS** a seletividade é **FACULTATIVA** (CF, art. 155, §2º, III).

> *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*
> *...*
> *II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*
>
> *§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*
> *...*
> *III - PODERÁ ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;*

1.7. Quadro esquemático IPI X ICMS

	IPI	ICMS
FUNÇÃO PREDOMINANTE	**Extrafiscal** (divergência).	**Fiscal**.
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	**Sujeito**. Admite exceção: alteração da alíquota pelo executivo.	**Sujeito**. Admite exceção no caso de incidência monofásica sobre combustíveis definidos em LC (a incidência é fixada por convênio).
PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	**NÃO está sujeito**.	**Está sujeito**, salvo o restabelecimento das alíquotas no

		caso da incidência monofásica sobre combustíveis definidos em LC.
PRINCÍPIO DA NOVENTENA	**Está sujeito.**	**Está sujeito**.
FATO GERADOR	**CTN Art. 46** I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.	-operações relativas a circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; -prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. -prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; -fornecimento de mercadorias com prestação de serviços **não compreendidos na competência tributária dos municípios**; -fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao ISS de competência dos municípios, quando a LC aplicável expressamente o sujeitar a incidência de ICMS. -sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por PF ou PJ, **ainda que não seja contribuinte habitual**, **qualquer que seja a sua finalidade**; - Sobre o serviço **prestado no exterior** ou **cuja prestação se tenha iniciado no exterio**r; -sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados a comercialização ou a industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente.

BASE DE CÁLCULO	CTN Art. 47 **I - no caso do inciso I do artigo anterior (desembaraço aduaneiro, mercadoria importada), o <u>preço normal</u>, como definido no inciso II do artigo 20 (II com alíquota ad valorem: preço que o produto alcançaria em condição ideal), acrescido do montante:** a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; **II - no caso do inciso II do artigo anterior (saída de estabelecimentos):** a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; **III - no caso do inciso III do artigo anterior (arrematação), o preço da arrematação.** Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que **<u>lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo</u>**.	É a operação relativa à circulação de mercadoria, ou o preço do serviço respectivo.
CONTRIBUINTES	**CTN Art. 51** I - o **<u>importador</u>** ou **<u>quem a lei a ele equiparar</u>**; II - o **<u>industrial</u>** ou quem a lei a ele equiparar; III - o **<u>comerciante</u>** de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o **<u>arrematante</u>** de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, **<u>considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante</u>**.	**LC 87/1996 Art. 4º** Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **<u>com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial</u>**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. **Parágrafo único. É também <u>contribuinte</u> a pessoa física ou jurídica que, <u>mesmo sem habitualidade ou intuito comercial</u>:** I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.
LANÇAMENTO	Por homologação.	Por homologação.
CUMULAÇÃO DE IMPOSTOS	**Não incide nos produtos destinados ao <u>exterior</u> (CF art. 153,**	**Não incide nos produtos destinados ao <u>exterior</u> (art. 155,**

	§3º, III), mas pode ser cobrado em conjunto com o ICMS e com o II. **CRFB** Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ***IV - produtos industrializados***; § 3º - O imposto previsto no inciso IV: ***III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.***	**§2º, X, a)**. Pode ser cobrado em conjunto com o II e o IPI. No caso de **mercadoria fornecida em conjunto com prestação de serviços**, é possível a cobrança conjunta de ICMS e ISS desde que o serviço esteja previsto na LC 116/2003, com a ressalva da cobrança do ICMS. **CF** Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ***II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*** § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: ***X - não incidirá:*** a) ***sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;***
CARACTERÍSTICAS PRINCIPAIS	**Seletividade**, **não cumulatividade** (ambas de observância obrigatória).	**Seletividade** (opcional) e **não cumulatividade** (obrigatória).

1.8. *Súmulas sobre ICMS*

Súmula 573 STF – não constitui fato gerador do ICMS a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

Súmula 433 STJ – o produto semielaborado, para fins de incidência de ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da LC 65/91.

SV 32 STF: o ICMS não incide sobre a alienação de salvados de sinistros pelas seguradoras.

Súmula 155 STJ – o ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio.

Súmula 166 STJ – não constitui fato gerados do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte.

Súmula 334 STJ – o ICMS não incide no serviço de provedores de acesso à internet.

Súmula 350 STJ – O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

Súmula 432 STJ – as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

Súmula 391 STJ – o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

SV 48 STF – na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Súmula 574 STF – sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança de ICMS sobre fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes ou estabelecimentos similares.

Súmula 163 STJ – o fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador de ICMS a incidir sobre o valor da operação.

Súmula 135 STJ – O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes

Súmula 662 STF – é legítima a incidência de ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

Súmula 95 STJ – a redução da alíquota de IPI ou de II não implica redução de ICMS.

Súmula 431 STJ – é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal

Súmula 395 STJ – O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante na nota fiscal.

Súmula 237 STJ – nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

Súmula 68 STJ – a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula 129 STJ – o exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICM quando realizada a exportação do produto e não estocar a matéria-prima.

Súmula 457 STJ – os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.

Súmula 509 STJ – é lítico ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demostrada a veracidade da compra.

1.9. ***Resumos sobre ICMS e IPI***

1.9.1. ICMS

1) O ICMS é imposto estadual, de competência dos Estados (Art. 155, II da CF);

2) São fatos geradores do ICMS: circulação de mercadorias, prestação de serviço de transporte interestadual, prestação de serviço de transporte intermunicipal e a prestação de serviço de comunicação.

3) Assim, poderão ser sujeitos passivos do ICMS pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, importadores de bens de qualquer natureza, prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, finalmente, prestadores de serviço de comunicação.

4) A base de cálculo do imposto varia de acordo com o fato tributável. Caso se trate de circulação de mercadorias, a base de cálculo será o valor da mercadoria objeto de comercialização. Considerando os outros fatos geradores, a base de cálculo poderá ainda ser o preço do serviço, em se tratando de transporte e comunicação.

5) É importante mencionar que o ICMS incide na importação de bens, independentemente de o importador ser pessoa física ou jurídica, contribuinte habitual ou não do imposto. Nesse caso, a base de cálculo será o valor do bem importado.

6) Em relação às alíquotas, o Senado Federal fixará as mínimas e as máximas, consoante expressa disposição constitucional (artigo 155, § 2º, incisos IV e V, da CF).

7) O ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo vedada a apropriação de créditos na hipótese de as operações anteriores serem isentas ou não tributadas (artigo 155, § 2º, incisos I e II, da CF).

8) O ICMS não incide e, portanto, são hipóteses de imunidade: (i) operações que destinem mercadorias ou serviços para o exterior, (ii) operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis, líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, (iii) sobre o ouro quando definido em lei como ativo financeiro e (iv) nas prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

1.9.2. IPI

1) O IPI é tributo de competência da União (artigo 153, IV, da CF).

2) Nos termos do artigo 46 do Código Tributário Nacional, poderão ser fatos geradores do IPI: (i) importação, (ii) saída de produtos industrializados de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, (iii) aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido e (iv) outras hipóteses especificadas na lei.

3) Dependendo da ocorrência do FG, teremos um sujeito passivo determinado, que poderá ser (artigo 51 do Código Tributário Nacional): (i) o importador ou quem a lei a ele equiparar, (ii) o industrial ou a quem a ele a lei equiparar, (iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a industriais ou a estes equiparados e (iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

4) A base de cálculo do imposto, no mesmo sentido, varia de acordo com o FG, podendo ser ou o valor da operação de saída do produto, ou o preço normal, acrescido do II e das taxas aduaneiras ou, ainda, o preço de arrematação do produto apreendido ou abandonado.

5) As alíquotas do IPI não são progressivas, a elas se aplicando o princípio da proporcionalidade. Ademais, por expressa menção constitucional, este imposto deverá ser SELETIVO em razão da essencialidade dos produtos (artigo 153,§ 3º, I, da CF) e, ainda, será NÃO CUMULATIVO, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

6) Em relação à imunidade, é importante salientar que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior, nos termos do artigo 153, § 3º, III, da CF.

7) Por fim, segundo dispõe o artigo 153, § 1º, da CF, o IPI poderá ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo. Ademais, caso haja modificação deste imposto, nos termos do artigo 150, § 1º, da CF, somente haverá necessidade de observância do princípio da noventena.

2. ITR E IPTU

2.1. NOÇÕES GERAIS

IPTU → (imposto municipal) → Está previsto no art. 156, I da CF/88.

ITR → (imposto federal) → Está previsto no art. 153, VI da CF/88.

CF IPTU
Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;

CF ITR
Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
VI - propriedade territorial rural;

Ambos são impostos REAIS, ou seja, impostos cujos fatos geradores se relacionam com bens; os fatos geradores não estão interessados nas condições pessoais do contribuinte (ver acima).

IPTU: Fato gerador → Propriedade, posse ou domínio de bem imóvel que seja considerado urbano.

ITR: Fato gerador → Propriedade de bem imóvel que seja considerado rural.

Importante: O IPTU não incide apenas em bem imóvel por natureza (propriedade territorial), mas também em bem imóvel por acessão física (propriedade predial); já o ITR apenas incide sobre bem imóvel por natureza (propriedade territorial).

2.2. PRIMEIRO PONTO DE ENCONTRO: ZONA URBANA X ZONA RURAL

O CTN, em seu art. 32, §§1º e 2º estabelece o conceito de zona urbana e rural.

CTN
Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial URBANA tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.
§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de

melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:
I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
II - abastecimento de água;
III - sistema de esgotos sanitários;
IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

A definição de zona urbana cabe ao município, através de lei municipal, observados os limites do art. 32 do CTN.

O §2º diz que a lei municipal pode equiparar à zona urbana até mesmo as áreas rurais consideradas 'urbanizáveis'.

Quando é possível essa equiparação? Quando a área for destinada a loteamentos de habitação, indústria ou comércio.

O art. 32, caput prevê que na zona urbana genuína ou por equiparação é fato gerador do IPTU. Ou seja, o CTN escolhe claramente o critério da **LOCALIZAÇÃO** do imóvel para incidir o IPTU.

Importante*:* existe um debate no STJ quando à utilização desse critério (localização). O STJ tem dito que o critério da localização não pode ser utilizado isoladamente, mas em conjunto com o critério da **DESTINAÇÃO ECONÔMICA**. Estaria o STJ decidindo 'contra legem'? Vejamos.

O CTN foi promulgado no dia 25/10/1966, prevendo o critério da localização.

Sucede que a entrada em vigor se deu apenas em 01/01/1967. Entre a promulgação e a vigência, veio o DL 57/66, do dia 18/11/1966, com vigência imediata. Em seu art. 15, o DL estabelece outro critério para a definição da área rural → critério da **DESTINAÇÃO ECONÔMICA**.

DL 57/66 Art. 15. *O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172 , de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.*

Ou seja, quando o CTN entra em vigor, ele já entra modificado, com essa mitigação do critério topográfico. A CF/88 recepcionou tanto o CTN quanto o DL como leis complementares (normas gerais de direito tributário).

Por conta dessa sucessão de normas se estabeleceu a discussão no STJ: prevaleceu, no entanto, o entendimento do critério topográfico (CTN) limitado pelo critério da destinação econômica do bem (DL 57). Ou seja, mesmo que o imóvel esteja na zona urbana, se estiver destinado a atividades rurais sofrerá incidência do ITR.

2.3. SEGUNDO PONTO DE ENCONTRO: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS

2.3.1. Considerações

Tanto IPTU quanto ITR são impostos PROGRESSIVOS (alíquotas progressivas).

Essa progressividade pode ser de dois tipos:

1) Progressividade EXTRAFISCAL: O legislador usa da progressividade para induzir ou inibir um determinado comportamento.

2) Progressividade FISCAL: O legislador pretende realizar o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º da CF/88. Tributar mais quem manifesta mais riqueza (realização de justiça fiscal - ver acima).

A progressividade EXTRAFISCAL é prevista expressamente na CF para o **ITR** e **IPTU** (ambas com o objetivo de compelir o proprietário a cumprir a função social da propriedade).

A progressividade FISCAL só existe EXPRESSAMENTE na CF para o **IPTU**, e foi introduzida pela EC 29/2000.

2.4. PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL NO ITR E NO IPTU

Seu objetivo (tanto no IPTU quanto no ITR) é garantir a função social da propriedade.

2.4.1. Progressividade EXTRAFISCAL do ITR: Art. 153, §4º, I da CR

> *CF Art. 153 § 4º O imposto previsto no inciso VI (ITR) do caput:*
> ***I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas***

É uma progressividade que tem a função de inibir a manutenção de propriedades improdutivas.

Na prática: Quanto MENOR a produtividade do imóvel, maior será a alíquota do ITR (progressividade); quanto MAIOR a produtividade, menor será a alíquota do ITR (**regressividade**).

Essa progressividade/regressividade do **ITR** está regulamentada na Lei 9.393/96 (Lei do ITR).

O art. 11 estabelece a alíquota através de uma combinação entre a produtividade e o tamanho do imóvel.

> *Lei 9.393/96 - LITR*

> *Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNt a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, **considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU**.*
> *§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.*
> *§ 2º Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R$ 10,00 (dez reais).*

Quando a lei faz isso, ela acaba agregando um elemento fiscal à progressividade do ITR (ora, quem tem imóvel maior, é porque manifesta mais riqueza).

2.4.2. Progressividade EXTRAFISCAL do IPTU: Art. 182. §4º, II da CR/88

> *Art. 182 § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano **não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento**, sob pena, sucessivamente, de:*
> ***II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;***

Trata-se da denominada "progressividade do IPTU no tempo". Essa forma de majoração do tributo não tem qualquer relação com o valor do imóvel ou com a capacidade contributiva do sujeito passivo; a progressividade, aqui, se relaciona apenas e diretamente ao tempo em que a propriedade permanece sem cumprir sua função social.

Exemplo: **Fato gerador do IPTU: 01/01/2010 - Alíquota de 1%.** Sucede que, durante esse exercício financeiro, a prefeitura descobre que esse imóvel está em situação de subutilização. Por conta disso, ainda no ano de 2010 a prefeitura manda uma notificação pro contribuinte: "Senhor Contribuinte, Melhore a situação do imóvel, pois ele não está cumprindo sua função social!".

O contribuinte não toma nenhuma medida e a subutilização perdura. O que ocorre então?

No próximo fato gerador (01/01/2011) a alíquota virá majorada (1,5%). No entanto, o sujeito mantém a subutilização do imóvel.

No próximo fato gerador a alíquota aumenta ainda mais. Ou seja, durante o tempo de subutilização vai ocorrendo a majoração progressiva da alíquota (progressividade no tempo).

Em 2000, foi editada a EC 29 que alterou a redação do art. 156, §1º da CF.

> *Art. 156*
> *§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II (progressividade EXTRAFISCAL), o imposto previsto no inciso I poderá:*
> *I - ser **progressivo** em **razão do valor do imóvel**; e*
> *II - ter alíquotas diferentes de acordo com a **localização e o uso do imóvel**.*

Como se percebe, há duas possibilidades de alterações de alíquotas para o IPTU:

- Progressividade em razão do VALOR do imóvel: Quanto maior o valor do imóvel, maior a alíquota. Maior manifestação de riqueza. Princípio da capacidade contributiva (ver acima).
- Progressividade em razão da LOCALIZAÇÃO ou USO do imóvel: A localização e o uso (indústria, comércio e indústria) também são formas de manifestações de riqueza.

OBS: A **PROGRESSIVIDADE FISCAL** se refere somente à letra 'a'. Na letra 'b' o que temos é a denominada **ALÍQUOTA DIFERENCIADA**, uma vez que ali não existe aumento de alíquota diretamente proporcional ao aumento de uma grandeza numérica, mas sim em razão de uma situação fática.

2.5. QUESTÕES ESPECÍFICAS DO IPTU

2.5.1. Sujeito passivo (art. 34 do CTN)

> *Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.*

Conforme a Súmula 399 do STJ cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano).

> ***STJ** Súmula: 399 Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.*

O CTN apenas dá as opções, mas quem decide é a lei municipal.

2.5.2. Fato gerador (art. 32 do CTN)

> *Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a **propriedade**, o **domínio útil** ou a **posse** de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.*

Propriedade, domínio útil, posse.

No direito civil (CC/2002), a configuração da posse não requer a intenção de dono (animus domini) e nem o poder físico sobre o bem ("corpus"), bastando que o possuidor tenha, de fato, o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (teoria objetiva da posse: Ihering).

No que se refere à tributação do **IPTU** (bem como do **ITR**), no entanto, o STJ exige que o contribuinte possuidor exerça a **posse com intenção de dono** (animus domini).

2.5.3. Condições para que incida o IPTU

Imóvel deve ser localizado em zona urbana;

O imóvel não pode ter destinação rural.

2.5.4. Lançamento do IPTU

Lançamento de OFÍCIO, com base nos dados que a Administração possui.

2.5.5. Base de cálculo

Valor venal do bem, que é estabelecido pela prefeitura.

FRISE-SE: O IPTU incide sobre a propriedade de bem imóvel por natureza (territorial) ou por acessão física (predial). Ou seja, quanto maior a construção, maior o valor venal, maior o tributo.

2.6. QUESTÕES ESPECÍFICAS DO ITR

2.6.1. Capacidade tributária ativa dos municípios (art. 153, §4º, III da CF/88)

> *Art. 153. Compete à **União** instituir impostos sobre:*
> *...*
> *VI - propriedade territorial rural;*
> *...*
> *§ 4º O imposto previsto no inciso VI (ITR) do caput:*
> *...*
> *III - **será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem**, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.*

Com a EC 42/2003 houve a transferência/delegação da CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA do ITR para os municípios (ver acima), nos termos do art. 153, §4º, III da CR/88.

Ou seja, possibilitou-se que o ITR seja fiscalizado e cobrando pelos Municípios, que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Temos aqui um exemplo de **DELEGAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA** (lembrando que a competência tributária é indelegável).

Capacidade tributária ativa → Arrecadação, fiscalização e administração do tributo.

Frise-se: A COMPETÊNCIA tributária não se confunde com CAPACIDADE tributária. Aquela continua com a União.

O que o município ganha com isso? Dinheiro!

Conforme o art. 158, II da CF, os municípios que fizerem essa opção serão titulares de TODA a arrecadação do ITR, e não apenas de 50%, como ocorre de ordinário.

> *Art. 158. Pertencem aos Municípios:*
> *II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, **cabendo a TOTALIDADE** na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;*

Pode-se dizer, assim, que o município poderá também administrar a arrecadação do ITR.

Como ocorre transferência de todas as atribuições da capacidade tributária ativa, diz que há aqui **PARAFISCALIDADE** (ver acima).

2.6.2. Imunidade das pequenas glebas rurais (CR/88, art. 153, §4º, II)

> *Art. 153*
> *§ 4º O imposto previsto no inciso VI (ITR) do caput:*
> *II - **não incidirá sobre pequenas glebas rurais**, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;*

Requisitos:

1) Pequena gleba, assim definida em lei;
2) Explorada pelo proprietário;
3) Ser o único imóvel do proprietário.

2.6.3. Fato gerador do ITR (art. 29 do CTN)

> *Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a **propriedade**, o **domínio útil** ou a **posse** de imóvel **por natureza**, como definido na lei civil, **localização fora da zona urbana do Município.***

Propriedade, domínio útil ou posse de imóvel POR NATUREZA, como definido na lei civil. Bem imóvel por natureza é o solo e demais acessórios e adjacências naturais. O ITR não incide sobre o imóvel por acessão física (como o IPTU), o que é inteiramente coerente com seu caráter extrafiscal (não importa se o imóvel conta com uma casa gigante; o que é importa é a produtividade da terra).

2.6.4. Base de cálculo do ITR (art. 30 do CTN)

> *Art. 30. A base do cálculo do imposto é o **valor fundiário**.*

É o valor fundiário do bem. Esse valor, nos termos da Lei do ITR, corresponde ao valor da ***terra nua tributável*** que, por sua vez corresponde ao valor do imóvel excluído os valores relativos a construções, instalações benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas.

2.6.5. Sujeito passivo do ITR (art. 31 do CTN)

> *Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.*

1) Proprietário;
2) Titular do domínio útil (enfiteuta/foreiro);
3) Possuidor.

2.6.6. Condições de incidência

Imóvel localizado em zona rural.

OBS: Existe possibilidade de ITR localizado em zona urbana, desde que tenha destinação rural.

2.6.7. Lançamento

Lançamento por **HOMOLOGAÇÃO** (art. 10 da Lei 9.393/96). Não confundir: o IPTU é lançado de ofício.

2.7. RESUMO IPTU e ITR

2.7.1. IPTU

1) O IPTU é imposto municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal (Art. 156, I, c/c Art. 147, "in fine", ambos da CF);

2) O sujeito passivo é o proprietário, o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (com "animus domini") do bem imóvel. Diga-se que, no caso do IPTU, o bem imóvel pode ser "por natureza" ou "por acessão física" (Ex.: ilhas);

3) O fato gerador dar-se-á com a propriedade, o domínio útil ou com a posse de bem imóvel localizado na zona urbana. Tem-se, à luz do elemento temporal, como ficção jurídica, a data de 1º de janeiro como demarcadora do FG;

4) Conceito de "zona urbana": art. 32, §1º, I a V, do CTN. É necessário preencher dois dos cinco incisos discriminados, com os melhoramentos respectivos, para que a área possa ser considerada "zona urbana";

5) A base de cálculo é o **valor venal** do bem imóvel. É possível atualizá-la (índices oficiais de correção monetária) por instrumento infralegal (Ex.: decreto); todavia, a "atualização" que

represente aumento de tributo (índices ACIMA da correção monetária do período) somente poderá se dar por meio de lei (Art. 97, §§1º e 2º, CTN);

6) Progressividade de alíquotas:

6.1) Antes da EC 29/2000: o único critério de progressividade era aquele respaldado na "função social da propriedade" (Art. 156, §1º, c/c Art. 182, §4º, II, ambos da CF – vide Súmula 668, STF). Era a progressividade calcada na busca do adequado aproveitamento da propriedade, onerando-se mais gravosamente, ano a ano, o proprietário que mantivesse a propriedade subaproveitada. Portanto, tal variação poder-se-ia dar de modo gradualístico – era a "progressividade no tempo". Dessa forma, subsistia a progressividade "extrafiscal" para o IPTU, antes da EC 29/2000.

6.2) Após a referida Emenda: passamos a ter quatro critérios de progressividade – "localização", "valor", "uso" e a "função social" – conforme se depreende do art. 156, §1º, I e II c/c Art. 182, §4º, II, CF). Nesse passo, exsurgiram critérios estranhos à genuína progressividade do IPTU, dando-lhe esdrúxula feição de "imposto pessoal". Por essa razão, é possível afirmar que, após a EC 29/2000, o IPTU ganhou nova progressividade – a "fiscal" –, a par da já consagrada progressividade "extrafiscal". É a evidência da extensão do "princípio da capacidade contributiva" – somente válido para impostos pessoais (Art. 145, §1º,CF) a um caso de imposto real.

2.7.2. ITR

1) O ITR é tributo de competência da União (artigo 153, VI, da CF).

2) Nos termos do artigo 29 do Código Tributário Nacional, serão fatos geradores do ITR: a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município. Insta mencionar que o conceito de zona rural se dá por exclusão, considerando-se a zona urbana do Município.

3) São sujeitos passivos do ITR, igualmente segundo o artigo 31 do Código Tributário Nacional, o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor.

4) A base de cálculo do ITR será o **valor fundiário** do imóvel, nos termos do artigo 30 do Código Tributário Nacional. As alíquotas do imposto serão proporcionais e progressivas (artigo 153, § 4º, da CF), de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

5) O ITR não incide sobre pequenas glebas rurais quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, nos termos do artigo 153, § 4º, da CF.

6) Por fim, a Emenda Constitucional nº 42/2003 conferiu aos Municípios que assim optarem a possibilidade de arrecadarem e fiscalizarem o ITR, nos termos da lei, desde que tais atividades não impliquem renúncia de receita da União.

2.8. QUADRO ESQUEMÁTICO: IPTU x ITR

	IPTU	ITR

FUNÇÃO PREDOMINANTE	Fiscal (**exceção: extrafiscal art. 182,§4º,II, CRFB** – EC 29/00)	Extrafiscal (visa desestimular a manutenção de propriedades improdutivas)
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	Está sujeito.	Está sujeito.
PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	Está sujeito.	Está sujeito.
PRINCÍPIO DA NOVENTENA	Está sujeito (exceto relação à atualização de base de cálculo do tributo – valor venal do imóvel segundo índices oficiais).	Está sujeito.
FATO GERADOR	A propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel ***por natureza ou por acessão física***, como definido na lei civil, localizado ***na*** zona urbana do município.	O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de ***imóvel por natureza***, como definido na lei civil, localização ***fora*** da zona urbana do Município.
BASE DE CÁLCULO	Valor venal do imóvel.	O valor fundiário do imóvel (ou seja, o valor do imóvel excluídos os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas),
CONTRIBUINTES	Proprietário o imóvel, titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título.	Proprietário o imóvel, titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título.
LANÇAMENTO	De **OFÍCIO**.	Por **HOMOLOGAÇÃO**.

3. ITCMD e ITBI

3.1. ASPECTOS GERAIS

Elementos	ITCMD	ITBI
Previsão constitucional	**Art. 155, I + §1º. CF** Art. 155. Compete aos **Estados** e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - **transmissão causa mortis e doação**, de quaisquer bens ou direitos; § 1.º O imposto previsto no inciso I:	**Art. 156, II + §2º. CF** Art. 156. Compete aos **Municípios** instituir impostos sobre: II - **transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou**

	I - relativamente a bens **imóveis** e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal II - relativamente a bens **móveis**, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III - terá competência para sua instituição regulada por **lei complementar:** a) se o doador tiver domicilio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;	**acessão física, e de direitos reais sobre imóveis,** exceto os de garantia, bem como **cessão de direitos a sua aquisição**; 2º - O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; II - compete ao **Município** da situação do bem.
Competência tributária	Estadual	Municipal
Fatos geradores	Transmissão de quaisquer bens ou direitos em virtude de: ▪ Doação; ▪ Ato causa mortis.	Transmissão ***onerosa***, por ato ***inter vivos*** de ▪ Bem imóvel ▪ Direitos reais sobre imóveis, SALVO direito real de garantia, que é IMUNE. ▪ Cessão de direito relativo à aquisição de bem imóvel.
Local de recolhimento dos impostos	Depende do bem: ▪ **Bem/direito IMÓVEL**: Estado de localização do bem. ▪ **Bem/direito MÓVEL**: depende do FG. > Causa mortis: Estado em que se processar o inventário ou arrolamento. > Doação: Estado de domicílio do doador.	Em qualquer caso: ▪ Município de localização do imóvel.
Base de cálculo	Valor venal do bem/direito.	Valor venal do bem/direito.
Lançamento	Por declaração.	Por declaração.

3.2. ITCMD

Senado federal fixa a alíquota máxima (CR, art. 155, §1º, IV).

Art. 155 §1º IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

No caso de o doador residir no exterior ou do morto ter deixado bens imóveis no exterior ou lá ter sido processado o inventário, tendo em vista a falta da LC que a CF exige no art. 155, §1º, III, os Estados têm exercido competência legislativa plena.

SÚMULA 112 DO STF: "O ITCMD É DEVIDO CONFORME A ALÍQUOTA VIGENTE AO TEMPO DA ABERTURA DA SUCESSÃO".

No caso de doação, cabe ao legislador estadual escolher o contribuinte dentre **doador** e **donatário**.

Lançamento: Por **DECLARAÇÃO**.

3.3. ITBI

"Não incide" (IMUNIDADE) sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (CF, art. 156, §2º, I).

Art. 156 §2º I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

OBS: Essa imunidade é que motiva os atos de evasão fiscal (fusão simulada, por exemplo). Ver acima.

A transferência de imóvel rural para fins de reforma agrária é imune a QUALQUER imposto (CR, art. 184, §5º).

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

...

§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

O registro imobiliário é o fato gerador do ITBI.

Cabe à lei municipal estabelecer qual dos participantes do negócio será o contribuinte. A regra que tem sido seguida é definir o adquirente como contribuinte.

Lançamento: Por declaração.

3.4. RESUMO

3.4.1. ITCMD

1) O ITCMD é imposto estadual, de competência dos Estados (Art. 155, I da CF).

2) São sujeitos passivos do ITCMD o herdeiro ou legatário, na hipótese de transmissão causa mortis, e o doador ou donatário, caso se tratar de doação.

3) O fato gerador do imposto verifica-se com a transmissão gratuita de quaisquer bens (móveis ou imóveis). Referida transmissão pode se dar mediante contrato de doação ou, ainda em razão do falecimento de seu titular (causa mortis).

4) Caso se trate de transmissão de bens IMÓVEIS, o imposto será recolhido ao Estado da situação do bem ou ao DF, nos termos do artigo 155, § 1º, I, da CF. Por outro lado, se houver a transmissão de bem MÓVEL, o ITCMD competirá ao Estado onde de processar o inventário ou tiver domicílio o doador, ou ao DF (artigo 155, § 1º, II, da CF).

5) Segundo dispõe o artigo 35 do CTN, a base de cálculo do ITCMD será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação. A alíquota máxima do imposto será fixada pelo Senado Federal.

3.4.2. ITBI

1) O ITBI é imposto municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal (Art. 156, II, CF). Também chamado de “sisa”, não pode ser confundido com o ITCMD – este, sim, estadual;

2) O sujeito passivo é qualquer das partes da operação tributária de transmissão de bem imóvel. Geralmente, é o adquirente.

3) O fato gerador dar-se-á com a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (“por natureza” ou por “acessão física”). Ademais, a transmissão de direitos reais sobre tais bens imóveis também representa fato gerador do tributo, ressalvados os direitos reais de garantia (anticrese e hipoteca).

4) A base de cálculo é o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos.

5) Há importante imunidade para o ITBI no art. 156, §2º, I, CF, segundo a qual não incidirá o imposto nas transmissões de bens ou direitos nas realizações de capital, fusões, incorporações, cisões ou extinções de pessoas jurídicas. Essa regra será excepcionada, isto é, haverá a incidência do imposto se a atividade preponderante do ‘adquirente’ for o arrendamento mercantil, a locação ou a compra e venda desses bens imóveis.

3.5. QUADRO ESQUEMÁTICO ITCMD x ITBI

	ITCMD	ITBI
FUNÇÃO PREDOMINANTE	Fiscal	Fiscal
PRINCIPIO DA LEGALIDADE	Está sujeito	Está sujeito
PRINCIPIO DA ANTERIORIDADE	Está sujeito	Está sujeito
PRINCIPIO DA NOVENTENA	Está sujeito	Está sujeito
FATO GERADOR	A transmissão, por ***causa mortis*** ou **doação, de QUAISQUER** bens ou direitos.	-Transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens **imóveis** por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; -A transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre **imóveis**, exceto os direitos reais de garantia; -A cessão de direitos relativos às transmissões acima.
BASE DE CÁLCULO	É o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.	É o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.
CONTRIBUINTE	É quaisquer das partes da operação tributada, como dispuser a lei (para transmissão causa mortis: herdeiro ou legatário; para transmissão por doação: doador ou donatário, dependendo da legislação estadual).	É qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei (geralmente é o adquirente do bem ou direito).
LANÇAMENTO	Por **declaração**.	Por **declaração**.

4. ISS (IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS)

4.1. INTRODUÇÃO

Trata-se de Imposto municipal previsto no art. 153, III da CF/88.

> ***Art. 156***. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
> *III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (ICMS), definidos em lei complementar.*

Duas condições para que o serviço seja tributado (para que seja fato gerador do tributo):

<u>*1ª Condição*</u>: O serviço não pode estar sujeito à incidência do ICMS (vale dizer: não pode ser serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação);

<u>*2ª Condição*</u>*:* O serviço deve estar previsto em lei complementar. Deve estar previsto em uma lista anexa à LC que estabelece às normas gerais sobre o ISS.

Essa Lei existe: trata-se da LC 116/03. Antes dessa lei, o ISS era regulamentado pelo DL 406/68, complementado pela LC 56/87.

<u>Frise-se</u>: A LC 116 NÃO CRIA/INSTITUI o ISS, pois a competência tributária não é da União. Ela apenas estabelece, em relação a este imposto, normas gerais. A competência tributária é dos municípios, ou seja, o ISS é instituído por lei municipal, que deve observância à LC 116, que é norma geral de caráter nacional.

A LC 116 apenas obedece ao mandamento constitucional do art. 146, III, 'a', *in verbis*:

> *Art. 146. Cabe à lei complementar:*
> *III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
> *a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

Pergunta-se: Qual a natureza da lista de serviços tributáveis prevista na LC? É uma lista TAXATIVA ou EXEMPLIFICATIVA?

Consequências das respostas:

<u>Taxativa</u>: O município somente pode criar ISS sobre serviço expressamente previsto na lista.

<u>Exemplificativa</u>: A lista é apenas uma sugestão. O município pode inovar em relação à lista.

STF: A lista é TAXATIVA, mas, apesar disso, ela comporta interpretação. A lista pode ser interpretada AMPLIATIVAMENTE pelos municípios. Isso é comum quando a lista se torna antiga, defasada. Nesse sentido, o RE 361.829.

4.2. ALÍQUOTAS DO ISS

A definição de alíquota é dada pela lei municipal. No entanto, essa liberdade do legislador municipal acabou gerando guerra fiscal entre os municípios.

Ex.: SP cobrava 5%. Cotia cobrava sobre o mesmo serviço 0,5%. O que acontecia? As empresas preferiam ir para Cotia, isso quando não simulavam realizar os negócios em Cotia a fim de pagar menos tributo.

Com o objetivo de acabar com essa guerra fiscal, vem a <u>EC 37/2002</u>, que altera o art. 156, §3º da CD.

*Art. 156 § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III (ISS) do caput deste artigo, **cabe à lei complementar**:*
I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

Ou seja, cabe também à LC nacional definir as alíquotas máximas e mínimas do ISS, a fim de evitar a guerra fiscal. Prevendo que o legislador iria demorar a criar essa Lei, a referida EC acrescentou uma disposição transitória, prevista no art. 88 do ADCT.

4.3. BASE DE CÁLCULO DO ISS (LC 116/03, ART. 7º)

É o preço do serviço.

*Art. 7º A base de cálculo do imposto é o **preço do serviço**.*

4.4. CONTRIBUINTE DO ISS (LC 116/03, ART. 5º)

É o prestador do serviço.

*Art. 5º Contribuinte é o **prestador do serviço**.*

4.5. LANÇAMENTO DO ISS (116/03, ART. 6º)

Por homologação. É o próprio prestador que calcula o montante e o paga antecipadamente.

4.6. FATO GERADOR DO ISS (LC 116/03, ART. 1º)

*Art. 1o O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a **prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

Prestação de Serviços que não sofram incidência do ICMS e que estejam previstos na LC 116/03.

4.7. QUADRO ESQUEMÁTICO DO ISS

ESPECIFICIDADES	ISS
FUNÇÃO PREDOMINANTE	Fiscal
PRINCIPIO DA LEGALIDADE	Está sujeito
PRINCIPIO DA ANTERIORIDADE	Está sujeito
PRINCIPIO DA NOVENTENA	Está sujeito

FATO GERADOR	-Prestação de serviços constantes da lista anexa à LC 116/03, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador; -serviço **proveniente do exterior** do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país;
BASE DE CÁLCULO	É o preço do serviço.
CONTRIBUINTE	É o **prestador** do serviço.
LANÇAMENTO	Por homologação.
CUMULAÇÃO DE IMPOSTOS	No caso de serviços prestados em conjunto com mercadorias, é possível a cobrança conjunta de ICMS e ISS se o serviço estiver previsto na LC 116/03, **COM** a ressalva da cobrança do ICMS.

5. CONTRIBUIÇÕES: CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS

Previsão constitucional: Art. 195 da CF/88, que trata de contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social.

> *Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições SOCIAIS:*
> *I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*
> *a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*
> *b) a receita ou o faturamento;*
> *c) o lucro;*
> *II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;*
> *III - sobre a receita de concursos de prognósticos.*
> *IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.*

A contribuição ao PIS e a COFINS são contribuições destinadas a financiar/dar recursos à seguridade social.

Seguridade Social está definida no art. 194 da CF: É integrada por ações que beneficiem a saúde, assistência social e previdência social.

PIS → Programa de Integração Social.

COFINS → Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

6. IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – art. 155, III e §6º, CF.122

É um imposto estadual pago anualmente pelo proprietário de todo e qualquer veículo automotor ao qual seja exigido emplacamento. Do total arrecadado, 50% cabe ao Estado e 50% ao Município onde ocorreu o emplacamento.

O único objetivo do IPVA é arrecadar dinheiro, e esse imposto é cobrado apenas de veículos que circulam em terra, ou seja, não compreende nenhum outro tipo, como barcos, lanchas, e etc. O IPVA é cobrado anualmente, e não tem relação nenhuma com a situação das estradas, ou das ruas, ele é apenas de uso fiscal.

O IPVA é cobrado mediante lançamento direto.

Não existe nenhuma especificidade acerca desse imposto no CTN pois ele nasceu com a CF de 88.

6.1. Fato gerado

Ser proprietário de veículo automotor terrestre, sendo necessário que na propriedade esteja incluído o direito de uso regular do veículo, ou seja, o direito ao uso do veículo na finalidade para a qual foi produzido. Cabe ainda ressaltar que o fato gerador do IPVA é anual.

6.2. Contribuinte

É o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente.

6.3. Base de cálculo e Alíquota

Terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal.

A alíquota do imposto sobre a propriedade de veículos automotores é fixa, sendo indicada por um valor determinado, em referência ao ano de fabricação, à marca e ao modelo do veículo. A base de cálculo, é o valor venal do veículo. O IPVA tem seu valor estabelecido em tabela divulgada pelos Estados, assim, tendo em mãos a marca, o modelo e o ano de fabricação do veículo, é possível localizar o valor do imposto a ser pago. Sendo assim, é inadequado falarmos em base de cálculo e alíquota, tendo em vista que não há cálculo.

Cada Estado, na lei instituidora do imposto, deve estabelecer suas alíquotas. Nos termos do artigo 155, § 6º, da CF, IPVA terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, podendo, ainda, possuir alíquotas diferenciadas em razão do tipo e da utilização do veículo.

OBS: Com a Emenda Constitucional nº 42/2003, a mudança na base de cálculo do IPVA não necessita obedecer ao princípio da anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 150, III, c, da CF. Segundo o artigo 150, § 1º, da CF, a majoração da base de cálculo deste imposto somente observa a anterioridade do exercício seguinte.

7. IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO – ARTS. 19 A 22, CTN.

Tem função extrafiscal, com objetivo de estimular ou desestimular comportamentos, por razões de política econômica, consistindo em importante instrumento para esta regulação.

O lançamento é feito por homologação, ou seja, a lei determina o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento de fiscalização.

Não há incidência do princípio da anterioridade.

É imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros que tem como fato gerador a entrada destes no território nacional. Tem como contribuinte o importador ou quem a lei a ele equiparar, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

Tem legalidade flexível, ou seja, dentro das alíquotas mínimas e máximas previstas na lei, decreto ou qualquer outro ato do Poder Executivo, poderá estabelecer, aumentar ou diminuir a alíquota para ajustá-las aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Um dos principais motivos da extrafiscalidade do imposto de importação é proteger os produtos nacionais da concorrência dos produtos estrangeiros. É plenamente justificável, pois, com os altos custos de produção nacionais, é certo que o preço final seja maior do que os produtos oriundos de países estrangeiros.

7.1. Fato gerador

Entrada de produtos estrangeiros no território nacional. É mister ressaltar que, ao produto que não se destina ao mercado nacional, mas tão somente de passagem pelo território, não se aplica o imposto de importação.

É considerado o câmbio do dia do registro da declaração realizada, para a conversão do valor do produto, na repartição fiscal aduaneira.

• Aspecto material: é caracterizado pela entrada física do produto estrangeiro no território nacional.

• Aspecto espacial: delimita o local onde a lei considera consumado o fato gerador. No tocante ao imposto de importação, é o local onde a mercadoria encontra-se armazenada, sob o controle da alfândega (o chamado território aduaneiro).

• Aspecto temporal: diz respeito à data de ocorrência do fato gerador, e é verificado na data do registro do documento conhecido como “declaração de importação”.

7.2. Contribuinte

É o importador, ou o equiparado por lei (Código Tributário Nacional, art. 22, “I”). No caso de mercadorias apreendidas ou abandonadas, o contribuinte é o arrematante (Código Tributário Nacional, art. 22, “II”).

7.3. Base de cálculo e Alíquota

O Poder Executivo é o ente competente para a alteração das alíquotas do imposto em comento, conforme Constituição, em seu artigo 153, §1º, dispositivo este que ainda estabelece que serão respeitadas as condições e limites de lei.

A lei editada para a regulação destas condições e limites é a de nº 3.244/57, conforme Lei nº 8.085/90.

As normas para definir a base de cálculo do imposto de importação são de caráter geral, não podendo ser calculadas a cada vez de forma diferente. Geralmente é considerado o valor constante na fatura comercial, mas também é admitido o preço de referência, estipulado pelo Conselho de Política Aduaneira, e a pauta do valor mínimo, estipulado pela Comissão Executiva do referido conselho.

No caso da alíquota específica, a base de cálculo corresponde àquela que prevê importâncias fixas, aplicável aos modos de quantificação do produto importado, a base de cálculo é expressada pela quantidade de mercadoria expressa em unidades de medida utilizadas pelo ordenamento, conforme ditame do Código Tributário Nacional, art. 20, inciso I e art. 2o. do Decreto-Lei nº 37/66.

Já na alíquota ad valorem, a base de cálculo é o valor monetário da mercadoria, incidindo sobre este valor um percentual.

O valor considerado é o que consta na fatura de comércio, expedida pelo país originário (artigo 20, inciso II do Código Tributário Nacional).

Destaque-se que o Fisco tem a discricionariedade de aceitar ou não o preço indicado na fatura original, podendo atribuir um preço com base no mercado interno, o chamado “preço normal”.

A alíquota mista combina os parâmetros utilizados em ambas as modalidades, quando por exemplo, atribui uma porcentagem de R$50,00 (cinquenta reais) por kg.

No caso de produtos apreendidos ou abandonados, quando levados à leilão, a base de cálculo é o preço da arrematação.

8. IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO

Uma de suas características é a cobrança com função fiscal e regulatória, não só na medida em que se presta a arrecadação, mas também de acordo com a variação de suas alíquotas, à disciplina do fluxo de exportação.

O imposto de exportação não se sujeita ao princípio da anterioridade, podendo ser alterado no mesmo exercício financeiro.

É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IE.

No CTN - No Código Tributário Nacional, encontramos as regras e as disciplinas para o imposto em seus artigos 23 a 28.

Na legislação ordinária, temos o Decreto-lei nº. 1.578/77, que dispõe sobre o imposto de exportação.

8.1. Fato gerador

O fato gerador se caracteriza com o fato material da saída de produto nacional, ou nacionalizado, para outro país, qualquer que seja a finalidade de quem remete, e não com o negócio jurídico da compra e venda do exportador para o estrangeiro.

Com exceção dos casos pessoais, como bagagens, estabelecidos no art. 23 do CTN e art. 1º do Decreto-Lei nº 1.578/77, não importa que se trate de doação ou mercadoria do próprio remetente, o fato da saída para fora do país ocasiona o fato gerador.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente.

O Poder Executivo relacionará os produtos sujeitos ao imposto.

8.2. Contribuinte

É o exportador ou quem a lei a ele equiparar, considerada qualquer pessoa que promova a saída de produtos do território nacional, podendo também a lei equipar terceiro ao exportador. (art. 27 do CTN e art. 5º do Decreto-Lei nº. 1.578/77).

8.3. Base de cálculo e Alíquota

A base de cálculo do imposto é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional.

O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal.

Quando o preço do produto for de difícil apuração ou for susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional, o Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional, fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração de base de cálculo.

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições.

A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Devido ao fato de que o equilíbrio da balança comercial depende fundamentalmente do esforço de exportação e que o imposto é extrafiscal, o imposto é minimamente exigido, sendo comum o uso da alíquota zero, pois o fator constitutivo do dever tributário não está na sua hipótese de incidência (ou fato gerador), mas sim, no mandamento da norma de tributação.

A alíquota do imposto é de 30%, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a 150%.

9. IR – IMPOSTO DE RENDA – ARTS. 43 A 45, CTN.

Renda é todo acréscimo patrimonial, todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado individuo, em certo período de tempo.

9.1. Fato gerador

É a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica/Obtenção de renda.

> *art. 43, CTN.*
> *I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*
> *II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior. o Contribuintes:*

9.2. Contribuintes

- As pessoas jurídicas e as empresas individuais.
- Firmas e sociedades, registradas ou não.

- Pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

9.3. Base de cálculo e alíquota

* Montante real

* Montante presumido

* Montante arbitrado

Tem lançamento por homologação, e exceção ao princípio da anterioridade tributária.

9.4. Princípios do IR

a) Generalidade: deve incidir sobre todas as pessoas, em respeito à igualdade.

b) Universalidade: o IR deve incidir sobre todas as formas de acréscimos patrimoniais.

c) Progressividade: Quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota.

9.5. Súmulas sobre IR

Súmula nº 587, STF: incide IR sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil.

Súmula nº 585, STF: Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil.

Súmula nº 586, STF: incide IR sobre os juros remetidos ao exterior, com base em contrato de mútuo.

Súmula nº 584, STF: ao IR calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

Súmula nº 93, STF: não está isenta do IR a atividade profissional do arquiteto. Súmula nº 498, STJ: não incide IR sobre a indenização por danos morais.

Súmula nº 463, STJ: incide IR sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.

Súmula nº 447, STJ: os Estados e o DF são partes legítimas na ação de restituição de IR retido na fonte proposta por seus servidores.

Súmula nº 386, STJ: são isentas de IR as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional.

Súmula nº 262, STJ: incide IR sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

Súmula nº 215, STJ: a indenização recebida pela adesão ao programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do IR.

Súmula nº 136, STJ: o pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao IR.

Súmula nº 125, STJ: o pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do IR.131

Súmula nº 556, STJ: É indevida a incidência de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo art. 6º, VII, b, da Lei n. 7.713/1988, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei n. 9.250/1995.